

Orion Augusto Platt Neto

**CONSTRUÇÃO DE UM MODELO PARA AVALIAÇÃO DA  
TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO DA DÍVIDA PÚBLICA MUNICIPAL  
COM VISTAS A FAVORECER O CONTROLE SOCIAL**

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Engenharia de Produção.

Orientadora: Prof. <sup>a</sup> Sandra Rolim Ensslin, Dra.

Florianópolis  
2005

### Ficha Catalográfica

657.375.2  
P719p

Platt Neto, Orion Augusto

**Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social.** – Florianópolis, 2005.

348f. : ilustr.

Orientadora : Prof.<sup>a</sup> Sandra Rolim Ensslin

Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2005.

1. Transparência governamental. 2. Dívida pública municipal. 3. Contas públicas. 4. Modelo de avaliação. 5. Gestão municipal. I. Ensslin, Sandra Rolim. II. Universidade Federal de Santa Catarina. III. Título.

Orion Augusto Platt Neto

**CONSTRUÇÃO DE UM MODELO PARA AVALIAÇÃO DA  
TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO DA DÍVIDA PÚBLICA MUNICIPAL  
COM VISTAS A FAVORECER O CONTROLE SOCIAL**

Esta tese foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de **Doutor em Engenharia de Produção** no **Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção** da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 09 de novembro de 2005.

---

Prof. Edson Pacheco Paladini  
**Coordenador do Programa**

---

Prof.<sup>a</sup> Sandra Rolim Ensslin, Dra.  
**Orientadora - UFSC**

---

Prof. José Alonso Borba, Dr.  
**Moderador - UFSC**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Leonardo Ensslin, Ph.D.  
**UFSC**

---

Prof. Luiz Alberton, Dr.  
**UFSC**

---

Prof.<sup>a</sup> Evanir Dario, Dra.  
**FASSESC**

---

Prof. Ademar Dutra, Dr.  
**UNISUL**

---

Prof. João Rogério Sanson, Ph.D.  
**UFSC**

À minha mãe  
e ao Prof. Flávio da Cruz.

## *Agradecimentos*

À Deus e à força da vida, que nos fazem enfrentar os desafios e crescer.

À minha mãe, pessoa de espírito abençoado, que me acompanha e apóia.

À sociedade, através da Universidade Federal de Santa Catarina e seus colaboradores, pelas oportunidades de estudo e trabalho.

À Prof.<sup>a</sup> Sandra Rolim Ensslin e ao Prof. Leonardo Ensslin, pela confiança depositada, pelos valiosos conhecimentos transmitidos e pela orientação segura.

Ao Prof. Flávio da Cruz, pela orientação e oportunidades oferecidas, que mudaram o curso de minha carreira e de minha vida.

Ao amigo Sérgio Murilo Petri, pelo apoio e orientações durante meu mestrado e doutorado, com verdadeira doação de conhecimentos.

Aos professores do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC, pelo apoio contínuo, como verdadeiros colegas e amigos.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Aos professores da Associação de Ensino de Santa Catarina (ASSESC), pelo coleguismo, amizade e incentivo.

Aos colegas da AUDIN da UFSC, os amigos Audi, Batista, Ivanilde, e Montezuma, pela compreensão de minhas demandas acadêmicas e pelo espírito íntegro de equipe que trabalha pelo bem da instituição.

Aos colegas e amigos da graduação, do mestrado e do doutorado, que enfrentam dificuldades e crescem com as adversidades.

Às organizações que contribuíram com a pesquisa, em especial para a Prefeitura Municipal de Florianópolis, na figura da Contadora Sílvia Lúcia Melillo e para o Conselho Comunitário do Pantanal.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa.

*“Faça as coisas o mais simples que você puder,  
porém não se restrinja às mais simples.”*

**Albert Einstein** (1879 - 1955)

## Resumo

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. 348f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

O trabalho aborda a transparência das contas públicas que são oferecidas à população brasileira, particularmente das que tratam de informações sobre a gestão da dívida pública municipal. O desafio enfrentado é o de aumentar a transparência governamental com vistas a favorecer o controle social esclarecido, por parte da população, uma vez que tal controle é condição necessária e essencial do regime político democrático, no qual o poder emana do povo. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu a publicidade como um dos princípios da administração pública. No ano de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal incorporou o princípio da transparência no ordenamento jurídico como condição necessária à gestão fiscal responsável. Todavia, apesar de todas as exigências legais e constitucionais, constata-se a existência de deficiências na transparência das contas públicas apresentadas à população. A pergunta da pesquisa que informa o problema investigado é: “como avaliar a transparência da gestão da dívida pública municipal, com vistas a favorecer o controle social?”. O objetivo geral da tese é “construir um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a seu aperfeiçoamento”. O trabalho apresenta a gestão da dívida pública, no contexto dos municípios brasileiros, identificando, para a população no processo de controle social, informações relevantes sobre a dívida municipal. Propõe-se um modelo de avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal (GDPM), orientado para o auxílio do controle social, com base na Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA). Trata-se de uma pesquisa aplicada, qualitativa e quantitativa. Quanto à sua natureza, é uma pesquisa exploratória, que adota o paradigma científico do construtivismo. O enfoque da pesquisa é fenomenológico. O modelo, construído a partir das contas públicas divulgadas e segundo a percepção do decisor e de um grupo de cidadãos de um conselho comunitário, foi aplicado na avaliação da transparência da GDPM, no Município de Florianópolis. Com base nos resultados obtidos a partir da aplicação do modelo, foram recomendadas ações para o aprimoramento da transparência da GDPM. A proposta sugerida neste estudo pode ser aplicada em qualquer município brasileiro, mediante os devidos ajustes aos interesses e conhecimentos dos atores envolvidos nos diferentes contextos. Não houve a pretensão de se apresentar uma forma definitiva para responder ao problema da pesquisa. Isto se dá em função da abordagem construtivista, que não é estática e, sim, passível de evolução. Neste sentido, a proposta emerge como uma estrutura aberta a mudanças, ampliações e reduções, conforme a evolução dos conhecimentos, interesses e valores dos atores, verificada no decorrer do tempo.

**Palavras-chave:** transparência governamental, dívida pública municipal, contas públicas, modelo de avaliação, gestão municipal.

## Abstract

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. 348f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

The thesis approaches the transparency of the public accounts offered to Brazilian citizens, particularly as regards information on the management of the municipal (local governments) public debt. The challenge faced is that of increasing government transparency with a view to promoting informed social control on the part of the population as social control is a necessary and essential condition for democracy, in which all power stems from the people. The 1988 Brazilian Federal Constitution established publicity as one of the principles of public administration. In 2000, the Fiscal Responsibility Act incorporated the transparency principle into the juridical ordering as a necessary condition to a responsible fiscal management. However, in spite of all legal and constitutional demands, deficiencies are found to exist in the transparency of the public accounts presented to the citizens. The research question informing the problem investigated is: "how to evaluate the transparency of the municipal public debt management so as to improve social control?" The general objective of the thesis is "to build a model for evaluation of the transparency of the municipal public debt management with a view to promoting the improvement of government transparency". The research presents the issue of public debt management in the context of the Brazilian local governments identifying for the citizens in the process of social control relevant information on the municipal debt. A model is proposed for the evaluation of transparency of the municipal public debt management (gestão da dívida pública municipal - GDPM), with a view to aiding social control, based on the Multicriteria Decision Aiding (MCDA) methodology. This research may be classified as applied, qualitative and quantitative. As regards its nature, It is also an exploratory research adopting the constructivist paradigm, its approach being phenomenological. The model, constructed from the public accounts published and according to the perception of the decision-maker and of a group of citizens of a community council, was applied on the evaluation of the transparency of GDPM in the District (Município) of Florianópolis. On the basis of the results obtained from the application of the model, actions were recommended to improve the transparency of GDPM. The proposal put forward in this study can be applied to any Brazilian municipal district, adjustments being made to the interests and the knowledge of the particular actors involved. No conclusive solution is offered to the research problem investigated. This is due to the constructivist nature of the approach adopted, which is not static but amenable to evolution. In this sense, the proposal emerges as a structure open to changes, amplifications and reductions, according to the development of knowledge, interests and values of the actors, as time elapses.

**Key words:** Government transparency, Public debt, Government accounting, Evaluation model, Management of municipalities.



## Lista de Gráficos

Gráfico 1: Relação da dívida (DLST) com o PIB .....	98
Gráfico 2: Composição da dívida entre as esferas de governo e empresas em 2004 .....	100
Gráfico 3: Composição dos municípios de acordo com os grupos de faixa populacional em 2003.....	103
Gráfico 4: Receita, despesa e resultado primário dos municípios entre 1998 e 2003 .....	104
Gráfico 5: Dívida dos municípios de acordo com as faixas populacionais – Média 1998 a 2003.....	112
Gráfico 6: Composição da dívida dos municípios entre interna e externa em 2003	114
Gráfico 7: Evolução das despesas com o serviço da dívida entre 1998 e 2003 .....	117
Gráfico 8: Despesas componentes do serviço da dívida em 2003.....	117
Gráfico 9: Composição do passivo real no balanço patrimonial de 31/12/2004 .....	122
Gráfico 10: Limites da dívida consolidada líquida .....	124
Gráfico 11: Limite para as operações de crédito internas e externas.....	126
Gráfico 12: Função de valor transformada para o PVE 1.4.2 .....	186
Gráfico 13: Contribuições dos PVFs no modelo.....	191
Gráfico 14: Representação da ação de transparência do município de Florianópolis .....	194
Gráfico 15: Análise de sensibilidade do modelo de avaliação da transparência .....	196

## Lista de Esquemas

Esquema 1: Ramos da ciência das finanças.....	28
Esquema 2: Atividades meio e fim da administração pública.....	42
Esquema 3: Entidades abrangidas pela administração pública brasileira.....	47
Esquema 4: Relações entre as múltiplas dimensões de análise.....	53
Esquema 5: Fatores que influenciam o sistema de planejamento governamental....	55
Esquema 6: Entidades abrangidas pela LRF .....	69
Esquema 7: Sistema da Contabilidade Pública para produção de demonstrativos contábeis .....	74
Esquema 8: Conteúdos resumidos dos anexos da Lei nº 4.320/64 .....	75
Esquema 9: Seqüência do processo contábil.....	80
Esquema 10: Processo global de planificação estatal .....	88
Esquema 11: Contexto hierárquico das características qualitativas da informação contábil .....	152
Esquema 12: Processo da abordagem Multicritério de Apoio à Decisão .....	162
Esquema 13: Árvore de pontos de vista fundamentais e elementares.....	178
Esquema 14: Pontos do vista do PVF 1 - Publicidade das contas públicas.....	179
Esquema 15: Pontos do vista do PVF 2 - Compreensibilidade das informações ...	180
Esquema 16: Pontos do vista do PVF 3 - Utilidade das informações sobre a GDPM .....	181
Esquema 17: Árvore de pontos de vistas até os PVEs, com as taxas de substituição .....	187

## Lista de Quadros

Quadro 1: Classificação das áreas e especialidades científicas da pesquisa .....	23
Quadro 2: Classificações científicas da pesquisa .....	30
Quadro 3: Diferenças entre a contabilidade governamental e a geral.....	64
Quadro 4: Lista dos anexos da Lei nº 4.320/64.....	75
Quadro 5: Demonstrativos bimestrais do RREO .....	78
Quadro 6: Demonstrativos anuais do RREO.....	78
Quadro 7: Demonstrativos do RGF .....	79
Quadro 8: Panorama histórico da dívida pública.....	96
Quadro 9: Modelo amplo de apuração da receita corrente líquida.....	131
Quadro 10: Síntese dos limites da dívida e do endividamento.....	138
Quadro 11: Instrumentos e canais para a prática do controle social primitivo, do tipo político-eleitoral.....	145
Quadro 12: Instrumentos e canais para a prática do controle social derivado, do tipo político-eleitoral.....	146
Quadro 13: Lista de meios para geração de publicidade .....	155
Quadro 14: Análise da abordagem Multicritério de Apoio à Decisão .....	165
Quadro 15: Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses ..	169
Quadro 16: Abordagens multicritério .....	170
Quadro 17: Exemplos de EPAs identificados .....	174
Quadro 18: Exemplos de EPAs identificados .....	174
Quadro 19: Conceitos não listados mas abrangidos no modelo .....	176
Quadro 20: Descritor sobre meios de acesso às contas públicas .....	182
Quadro 21: Descritor sobre periodicidade de fornecimento das contas públicas ....	182
Quadro 22: Categorias de diferença de atratividade entre duas ações potenciais pelo método Macbeth .....	183
Quadro 23: Descritor sobre periodicidade de fornecimento das contas públicas ....	184
Quadro 24: Listagem e dados dos cidadãos que participaram da amostra.....	199
Quadro 25: Descritor do SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos .....	205
Quadro 26: Ações de aperfeiçoamento .....	220
Quadro 27: Síntese dos critérios e resultados obtidos nos testes de resposta .....	308
Quadro 28: Conclusões do TCE/SC em relação aos pontos de controle da LRF ...	328

Quadro 29: Caracterização geral de Florianópolis .....	338
Quadro 30: Evolução da população total de Florianópolis .....	338
Quadro 31: Síntese populacional de Florianópolis .....	338
Quadro 32: Índice de Desenvolvimento Humano de Florianópolis .....	338
Quadro 33: Produto Interno Bruto (PIB) de Florianópolis .....	339
Quadro 34: Composição Setorial do PIB de Florianópolis .....	339

## Lista de Tabelas

Tabela 1: Relação da dívida líquida do setor público com o PIB entre 2001 e 2004.	98
Tabela 2: Composição da dívida entre as esferas de governo e empresas em 2004 .....	99
Tabela 3: Composição da dívida entre as esferas de governo e empresas dividida entre interna e externa em 2004.....	100
Tabela 4: Municípios de acordo com os grupos de faixa populacional .....	102
Tabela 5: Municípios com população superior a 1 milhão de habitantes em 2000 .	102
Tabela 6: Receitas, despesas e resultado orçamentário dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003.....	105
Tabela 7: Ativos e passivos dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003.....	106
Tabela 8: Dados e índices das finanças dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 .....	107
Tabela 9: Receita bruta dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 .....	109
Tabela 10: Receitas de arrecadação própria dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003.....	110
Tabela 11: Receitas de transferências dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 .....	111
Tabela 12: Dívida consolidada dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 .....	112
Tabela 13: Dívida Interna dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 .....	113
Tabela 14: Dívida externa dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 .....	114
Tabela 15: Operações de crédito dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003 ....	115
Tabela 16: Despesas com amortização da dívida dos municípios brasileiros.....	116
Tabela 17: Despesas com juros e amortização da dívida dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003.....	118
Tabela 18: Distribuição da população e da receita bruta segundo o.....	119
Tabela 19: Síntese dos balanços patrimoniais .....	122

Tabela 20: Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida de Florianópolis .....	124
Tabela 21: Demonstrativo das Operações de Crédito de Florianópolis – 2003 e 2004 .....	125
Tabela 22: Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar de Florianópolis – 2003 .....	127
Tabela 23: Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar de Florianópolis – 2003 .....	128
Tabela 24: Perfil de impacto da ação - parte 1 .....	188
Tabela 25: Perfil de impacto da ação - parte 2 .....	189
Tabela 26: Resumo do perfil de impacto da ação sobre os PVFs .....	193
Tabela 27: Percepção de propaganda das contas públicas .....	200
Tabela 28: Interesse despertado pela propaganda das contas públicas .....	201
Tabela 29: Preferência entre os meios disponíveis .....	201
Tabela 30: Disponibilidade de acesso à Internet .....	202
Tabela 31: Forma de acesso à Internet .....	202
Tabela 32: Forma de acesso à Internet .....	202
Tabela 33: Forma de acesso à Internet .....	203
Tabela 34: Síntese das ações e agrupamento e conjuntos .....	222
Tabela 35: Pontos de controle do TCE/SC bimestrais – 1º conjunto .....	332
Tabela 36: Pontos de controle do TCE/SC bimestrais – 2º conjunto .....	333
Tabela 37: Pontos de controle do TCE/SC bimestrais – 3º conjunto .....	334
Tabela 38: Pontos de controle do TCE/SC quadrimestrais – 1º conjunto .....	335
Tabela 39: Pontos de controle do TCE/SC quadrimestrais – 2º conjunto .....	336

## Lista de Figuras

Figura 1: Aplicação do Macbeth para o PVE 1.4.2 .....	185
Figura 2: Fórmula de agregação aditiva para o PVF 1 .....	192
Figura 3: Parecer da Controladoria sobre o Balanço Geral de 2004 – parte 1 .....	329
Figura 4: Parecer da Controladoria sobre o Balanço Geral de 2004 – parte 2 .....	330
Figura 5: Recorte de jornal de edital de convocação para audiência pública em Florianópolis .....	340

## **Lista de Abreviaturas e Siglas**

### **Lista de Abreviaturas**

Adm.	Administração
Art.	Artigo
C/C	Conta Corrente
Com.	Comércio
Contab.	Contabilidade
Desp.	Despesa
Governam.	Governamental
Ind.	Indústria
Res.	Resolução
Trab.	Trabalho

### **Lista de Siglas**

ARO	Antecipação da receita orçamentária: operação de crédito
B	Nível de impacto Bom
BG	Balanço Geral
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CCN	Departamento de Ciências Contábeis, do CSE da UFSC
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CPGA	Curso de Pós-Graduação em Administração da UFSC
CSE	Centro Sócio Econômico, da UFSC
CTN	Código Tributário Nacional
DCL	Dívida consolidada líquida
DF	Distrito Federal
DLSP	Dívida líquida do setor público
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EAESP	Escola de Administração de Empresas de São Paulo
EBAP	Escola Brasileira de Administração Pública, da FGV
EPS	Engenharia de Produção e Sistemas da UFSC
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da USP
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEF	Fundo de Manutenção do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério
GASB	Government Accounting Standards Board
GAO	Government Accountability Office
GDPM	Gestão da dívida pública municipal (sigla criada)
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal
ICB	Indicadores Contábeis Brasileiros
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IGP	Índice Geral de Preços, da FGV

IN	Instrução Normativa
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISS	O mesmo que ISQN
ITBI	Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. nº 101/00)
MCDA	Multicritério de Apoio à Decisão
MCDA-C	Multicritério de Apoio à Decisão - Construtivista
MF	Ministério da Fazenda
MPE	Ministério Público Estadual
MPU	Ministério Público da União
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
N	Nível de impacto Neutro
NA	Não aceitável (critério de rejeição)
NI	Nível de impacto (N1, N2, etc.)
NICB	Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiro, do CCN / UFSC
NR	Nível de referência
ONG	Organização Não-Governamental
PI	Portaria Interministerial
PIB	Produto Interno Bruto
PMF	Prefeitura Municipal de Florianópolis
PPA	Plano Plurianual
PPGEP	Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC
PVF	Ponto de Vista Fundamental
PVE	Ponto de Vista Elementar
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SC	Estado de Santa Catarina
SF	Senado Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional, do MF
SEF/SC	Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina
SOF	Secretaria de Orçamento Federal, do MPOG
SubPVE	Ponto de Vista Sub-Elementar
Sub-	Nível abaixo do SubPVE
SubPVE	
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCU	Tribunal de Contas da União
USP	Universidade de São Paulo

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>20</b>
1.1 Contextualização .....	20
1.2 Tema e problema .....	23
1.3 Objetivos.....	25
1.4 Pressupostos .....	26
1.5 Delimitação e abrangência da pesquisa .....	26
1.6 Justificativa e relevância da pesquisa .....	28
1.7 Metodologia da pesquisa .....	29
1.8 Limitações da pesquisa .....	33
1.9 Estrutura do trabalho .....	34
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>36</b>
2.1 O setor público estatal .....	36
2.1.1 Conceitos de Estado.....	36
2.1.2 Objetivos, funções e serviços do Estado.....	38
2.1.3 A organização político-administrativa brasileira .....	43
2.1.4 Características diferenciais do setor público .....	47
2.1.5 As múltiplas dimensões de análise e o processo de decisão política.....	52
2.2 Os municípios .....	56
2.2.1 Conceitos de município .....	56
2.2.2 Origem histórica do município .....	57
2.2.3 Evolução dos municípios no Brasil.....	58
2.3 A Contabilidade Pública seus demonstrativos .....	62
2.3.1 A Contabilidade e o orçamento público.....	62
2.3.2 Visão geral da Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. nº 101/00) .....	68
2.3.3 Demonstrativos contábeis produzidos.....	73
2.3.4 Recursos e instrumentos da análise de balanços .....	79
2.4 Gestão financeira e fiscal municipal .....	85
2.4.1 Gestão financeira privada.....	85
2.4.2 Gestão financeira estatal .....	87
2.4.3 Gestão financeira e fiscal municipal .....	89
2.5 Histórico e cenário atual da dívida pública brasileira e municipal .....	93
2.5.1 Surgimento e evolução da dívida brasileira.....	93



2.5.2	Contexto e cenário atual da dívida municipal brasileira .....	97
2.5.3	Situação da dívida do Município de Florianópolis .....	120
<b>2.6</b>	<b>Dívida pública e legislação aplicada .....</b>	<b>129</b>
2.6.1	Conceitos e definições legais .....	129
2.6.2	Situações de proibição de operações de crédito .....	132
2.6.3	Limites e condições para a dívida pública .....	133
2.6.4	Limites e condições para operações de crédito .....	135
2.6.5	Pontos de controle verificados pelo TCE/SC quanto à dívida .....	139
<b>2.7</b>	<b>Controle social .....</b>	<b>140</b>
2.7.1	Conceitos, origem e abrangência .....	140
2.7.2	Classificações, meios e exemplos .....	143
<b>2.8</b>	<b>Transparência das contas públicas .....</b>	<b>146</b>
2.8.1	Princípio constitucional da publicidade .....	146
2.8.2	Princípio da transparência .....	148
2.8.3	<i>Accountability</i> e <i>disclosure</i> (evidenciação) .....	149
2.8.4	Contas públicas .....	154
2.8.5	Meios de comunicação potenciais .....	154
2.8.6	Contas públicas na Internet .....	156
2.8.7	Algumas práticas e limitações verificadas na transparência .....	158
<b>2.9</b>	<b>Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA) .....</b>	<b>159</b>
2.9.1	Contextualização .....	159
2.9.2	Formulação e operacionalização .....	160
2.9.3	Pontos fortes e fracos da Abordagem .....	165
<b>3</b>	<b>CONSTRUÇÃO DO MODELO .....</b>	<b>166</b>
<b>3.1</b>	<b>Transparência da gestão da dívida pública municipal .....</b>	<b>166</b>
3.1.1	Gestão da dívida pública .....	166
3.1.2	Transparência da gestão da dívida pública .....	168
3.1.3	Usuários das informações sobre a GDPM .....	168
<b>3.2</b>	<b>Escolha da abordagem multicritério .....</b>	<b>170</b>
<b>3.3</b>	<b>Identificação do contexto decisório .....</b>	<b>171</b>
3.3.1	Atores envolvidos no processo decisório .....	171
3.3.2	Definição das ações disponíveis e da problemática de referência .....	172
<b>3.4</b>	<b>Estruturação do problema .....</b>	<b>172</b>
3.4.1	Rótulo do problema .....	172
3.4.2	Definição dos Elementos Primários de Avaliação (EPAs) .....	173
3.4.3	Definição dos conceitos .....	174
3.4.4	Agrupamento dos conceitos por áreas e subáreas de preocupação .....	174
3.4.5	Construção da árvore de pontos de vista .....	177

3.4.6 Construção de descritores .....	182
<b>3.5 Fase de avaliação .....</b>	<b>183</b>
3.5.1 Funções de valor .....	183
3.5.2 Taxas de substituição .....	186
3.5.3 Perfil de impacto das ações potenciais .....	187
3.5.4 Avaliação global das ações potenciais .....	191
3.5.5 Análise de sensibilidade .....	195
<b>4 APLICAÇÃO E TESTE DE ADERÊNCIA DO MODELO: O CASO DE FLORIANÓPOLIS .....</b>	<b>197</b>
4.1 Apresentação do Município selecionado e obtenção dos dados .....	197
4.2 Apresentação dos cidadãos participantes .....	198
4.3 Aplicação de questionários e entrevistas .....	200
4.4 Impactos sobre os descritores .....	204
4.5 Fase de recomendações .....	206
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>223</b>
5.1 Conclusões .....	223
5.2 Recomendações .....	225
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>227</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>238</b>
APÊNDICE A – Confirmação da originalidade da tese .....	238
APÊNDICE B – Critérios e regras específicos de grafia .....	239
APÊNDICE C – Critérios para seleção dos cidadãos participantes .....	241
APÊNDICE D – Elementos Primários de Avaliação (EPAs) .....	243
APÊNDICE E – Conceitos .....	247
APÊNDICE F – Descritores e impactos .....	253
APÊNDICE G – Registro da entrevista com representante da Prefeitura .....	302
APÊNDICE H – Questionário aplicado aos cidadãos .....	304
APÊNDICE I – Registro das questões testes realizadas .....	307
APÊNDICE J – Funções de valor .....	310
APÊNDICE K – Modelo de avaliação global .....	326
ANEXO A – Conclusões do TCE/SC quanto aos pontos de controle .....	327
ANEXO B – Parecer da controladoria do município de Florianópolis .....	329
ANEXO C – Relatório dos pontos de controle verificados pelo TCE/SC .....	331

<b>ANEXO D – Dados sobre o Município de Florianópolis .....</b>	<b>337</b>
<b>ANEXO E – Exemplo de anúncio de realização de audiência pública .....</b>	<b>340</b>
<b>ANEXO F – Extrato das contas públicas de Florianópolis .....</b>	<b>341</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo evidencia o propósito e o alcance desta pesquisa, começando pelo tema e o contexto no qual o problema de pesquisa foi identificado. Permite uma visualização situacional do problema, delineando a abordagem e os pressupostos assumidos. Indica o que se pretende alcançar, através do objetivo geral e dos objetivos específicos, e arrola os argumentos que consubstanciam a justificativa e relevância da pesquisa. Apresenta a metodologia de execução da pesquisa, expondo instrumentos e limitações da proposta. Por fim, tem-se a estrutura utilizada para organizar o relatório de pesquisa.

## 1.1 Contextualização

Os governos, a administração pública e a sociedade brasileira enfrentam diversos desafios ligados à manutenção do Estado democrático vigente. São desafios que repercutem na governabilidade e na atividade financeira do Estado, ambos essenciais à viabilização de bens e serviços públicos à população.

O desafio abordado nesta pesquisa é o do oferecimento de transparência às contas públicas, de modo a favorecer o controle social esclarecido por parte da população. Isto por que o controle social é condição essencial à democracia, regime político no qual o poder emana do povo e pressupõe a participação popular.

A Carta Magna de 1988 estabeleceu a publicidade como um dos vários princípios da administração pública brasileira. Mais recentemente, no ano de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal inseriu o princípio da transparência como condição necessária à gestão fiscal responsável.

Tais princípios, interligados, propiciam algumas das condições essenciais para o exercício do controle social e da participação popular, como instrumentos de manutenção do Estado democrático.

Neste contexto, a presente pesquisa aborda uma das vias de interação entre o Estado e a sociedade. Isto por que o Estado interage com a sociedade de diversas formas, que incluem a troca de informações. Na via do fornecimento de informações

à população, o Estado e o governo prestam contas, com o dever de serem transparentes. Tal dever costuma estar relacionado ao conceito de *accountability*.

O tema da pesquisa abrange ainda a dívida pública. No Brasil, segundo dados do Banco Central do Brasil (BACEN, 2005a), a dívida líquida do setor público estava em R\$ 957 bilhões ao final de 2004, o que representa 51,8% do PIB.

Para entender a expressividade destes valores, é preciso conhecer a estrutura do setor público. No Brasil, o setor público estatal refere-se a um conglomerado formado pela União, estados, Distrito Federal e municípios, além de todos os órgãos, fundações, autarquias e empresas com participação pública, na complexa estrutura da administração pública. Segundo Camargo (2003, p.41) o Brasil é o “único país do mundo a possuir três níveis federativos: a União, os Estados e os municípios”.

Em termos de esferas do governo ou níveis federativos brasileiros, a presente pesquisa foca-se nos municípios. Segundo dados do IBGE (2002), em 2001, o Brasil possuía 5.561 municípios em seus 26 estados. Predominam os municípios de pequeno porte, ou seja, com população inferior a 20 mil habitantes.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2005), os passivos acumulados dos municípios brasileiros ultrapassaram R\$ 63 bilhões de reais ao final do ano de 2003. O município mais endividado do país é São Paulo, com aproximadamente R\$ 30 bilhões em dívidas, o que compromete o equivalente a dois anos e meio de sua arrecadação e representa quase metade das dívidas totais das prefeituras brasileiras.

A Constituição Federal de 1988 concedeu uma autonomia aos municípios sem precedentes na história brasileira, atribuindo-lhes um papel de destaque na descentralização da administração pública. Segundo Matias e Campello (2000, p.22), “o Município vem agregando atividades que, geralmente, eram responsabilidade dos Estados e da União”. Na mesma linha de argumentação, Camargo (2003, p.43) destaca a “descentralização forçada e as atribuições indefinidas” dos municípios no contexto após a última constituição.

Segundo Pinho e Santana (1999, p.1), “a esfera municipal, principalmente, tem sido alvo de atenção pela responsabilidade, valorização e expectativa que lhe são atribuídas num forçado redesenho do Estado em resposta a uma situação de crise”. Isto ocorre por que é no nível municipal, também chamado de sub-nacional ou local, onde a população encontra-se mais próxima dos gestores públicos, permitindo maiores cobranças.

Esta importância cada vez maior dos governos municipais, no Brasil e em outros países, deve-se, de acordo com Pinho e Santana (1999, p.1), entre outras razões, ao "esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos por parte dos governos centrais, o que leva a transferência desses para os níveis sub-nacionais". Além disso, a proximidade maior entre o governo municipal e a sociedade pode facilitar a definição de soluções personalizadas, o acompanhamento, as interações e o controle.

Por outro lado, as novas cobranças legais e sociais contrastam com as deficiências marcantes da gestão pública dos municípios, potencializando a necessidade de compreender e atuar sobre situação de tais entes públicos. O que se observa freqüentemente nos municípios, pelo contato com profissionais de prefeituras, é a ausência de sistemas de informação adequados ao controle social, que propiciem maior transparência às contas públicas e *accountability*.

Associado as referidas deficiências na gestão municipal, observa-se a política do "chapéu na mão" por parte de muitos governos municipais, evidenciando uma dependência exagerada da esfera municipal em relação à União e aos estados-membros. A crítica comumente difundida é que houve descentralização de obrigações sem a compatível atribuição de competência tributária capaz de suportar as despesas inerentes. Tal situação tende, portanto, oportunizar margem a favorecimentos de governos municipais alinhados com os poderes dos governos federal e estadual.

Os assuntos dívida pública e transparência governamental ganham adicional relevância para estudo devido aos seguintes fatores atuais do cenário brasileiro:

- a) as elevadas taxas de juros praticadas no mercado, para captação de recursos pelo Estado, encarecem o financiamento de investimentos, estimuladores do desenvolvimento sócio-econômico;
- b) o elevado endividamento do setor público brasileiro faz aumentarem as despesas com amortização, juros e encargos da dívida, reduzindo o potencial de transferências intergovernamentais e de investimentos sociais.
- c) a existência de muitas exigências legais sobre as formas de utilização dos recursos públicos, com limites e condições para a dívida pública e as operações de crédito, tornam o tema complexo para a população, bem como para os gestores públicos;

- d) a Contabilidade Pública tradicional apresenta deficiências no fornecimento de dados e informações de interesse gerencial e social, tendo em vista que costuma ser aplicada em atendimento exclusivo à legislação. A impregnação da linguagem técnica (jargões) e o pouco cuidado estético da apresentação das informações prejudicam ainda mais o entendimento;
- e) verifica-se a pouca discussão da captação de empréstimos de forma consorciada entre os municípios, como forma de aumentar o poder de barganha. Adicionalmente, a pouca discussão sobre as taxas adotadas no Brasil e as taxas de juros normais do mercado internacional permite manipulações comparativas;
- f) em determinados meios técnicos e políticos predominam a impregnação ideológica e a aceitação passiva da crença que: “dívida não deve ser paga, mas sim administrada”; e
- g) a presença de exceções circunstanciais aos limites legais de endividamento, praticadas pelo Senado Federal e pelo Banco Central do Brasil, inibe a comparação igualitária entre os entes públicos. Tal situação caracteriza a existência de pesos e medidas diferentes.

## 1.2 Tema e problema

O presente estudo está inserido nas grandes áreas de Ciências Sociais Aplicadas e de Engenharias, mediante critérios do CNPq, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Grandes áreas:	Ciências Sociais Aplicadas		Engenharias
Áreas:	Administração		Engenharia de Produção
Subáreas:	Administração Pública	Ciências Contábeis	Inteligência Organizacional
Especialidades:	Finanças Públicas	Contabilidade Pública	Avaliação de desempenho

Quadro 1: Classificação das áreas e especialidades científicas da pesquisa

No Programa de Pós-Graduação e Engenharia de Produção (PPGEP), a área de concentração “inteligência organizacional” dispõe da linha de pesquisa “avaliação de desempenho”, à qual o tema se liga. Deste modo, as principais especialidades

trabalhadas na tese são: finanças públicas, Contabilidade Pública e avaliação de desempenho.

Os principais assuntos da tese são: transparência governamental, dívida pública municipal, contas públicas e controle social. São assuntos acessórios: administração financeira municipal e responsabilidade fiscal.

Segundo Severino (1996), a primeira etapa do trabalho científico é a determinação do tema-problema do trabalho.

O tema da tese é “avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal”. Para esta pesquisa foi criada a sigla GDPM, para fazer referência à expressão “gestão da dívida pública municipal”. Todas as siglas utilizadas neste relatório constam da lista de abreviaturas e siglas, localizada antes do sumário.

Silva e Menezes (2000, p.77) explicam que “a pesquisa é fundamentada e metodologicamente construída objetivando a resolução ou esclarecimento de um problema”. Deste modo, o problema é o ponto de partida da pesquisa.

Verificou-se a existência de limitações na transparência oferecida à população quanto à gestão da dívida no setor estatal brasileiro. Deste modo, a transparência está limitada, ou seja, pode ser ampliada e aprimorada, em termos de conteúdo apresentado, de forma de evidenciação e de população atendida. As limitações verificadas na transparência da GDPM são provenientes:

- a) da complexidade do tema, cercado de numerosas normas técnicas e legais;
- b) do distanciamento dos relatórios contábeis e da terminologia utilizada do entendimento da população;
- c) da dificuldade de avaliar resultados quanto à utilização do capital de terceiros no setor estatal;
- d) da escassez de dados e estudos que permitam a comparabilidade da dívida entre os municípios;
- e) da pouca valorização do tema por parte dos gestores públicos e da população, no processo de controle social; e
- f) dos meios adotados para promoção da publicidade, que costumam gerar exclusão no acesso à informação.

A diretriz da pesquisa é avaliar a transparência da GDPM, de modo a buscar formas de aprimorá-la. Um dos enfoques do trabalho é a compreensibilidade das contas públicas, no sentido de favorecer o controle social.



O problema pode ser definido como uma questão que a pesquisa pretende responder. Elaborou-se o problema da seguinte forma:

*Como avaliar a transparência da gestão da dívida pública municipal, com vistas a favorecer o controle social?*

### 1.3 Objetivos

O objetivo geral desta tese é construir um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a seu aperfeiçoamento.

No sentido de propiciar o atingimento do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar a gestão da dívida pública, no contexto dos municípios brasileiros;
- b) identificar informações relevantes sobre a dívida pública municipal para a população no processo de controle social;
- c) propor um modelo de avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal (GDPM), orientado ao auxílio do controle social, baseado na metodologia multicritério de apoio à decisão (MCDA);
- d) aplicar o modelo na avaliação da transparência da GDPM no Município de Florianópolis, com base nas contas públicas divulgadas e na percepção de um grupo de cidadãos de uma amostra definida; e
- e) com base nas constatações derivadas da aplicação do modelo, recomendar meios para aprimoramento da transparência da GDPM.

O objetivo específico “a” visa mostrar o objeto que se quer avaliar a transparência, que é a gestão da dívida pública municipal (GDPM).

A confirmação da originalidade da tese foi de âmbito nacional, devido à delimitação do tema, tendo em vista a orientação da proposta aos municípios brasileiros. Foram consultadas as bases de dados acadêmicas e estatísticas listadas no **Apêndice A**.

Verificou-se a ausência de publicações que tratem da avaliação da transparência das contas públicas. Particularmente sobre a dívida pública municipal, constatou-se escassez de publicações, visto que o foco comum de pesquisas é sobre as dívidas da União e dos estados. Em termos de aplicação da metodologia multicritério de

apoio à decisão (MCDA) à transparência das contas públicas, este também é considerado um estudo inédito.

## **1.4 Pressupostos**

É pressuposto deste trabalho que “para que o controle social seja exercido plenamente, os cidadãos devem ter acesso e compreender as informações constantes das contas públicas”. Neste contexto, o trabalho focaliza a necessidade de transparência da gestão da dívida pública municipal (GDPM). Na tentativa de garantir a transparência da GDPM, o trabalho propõe um modelo para avaliar a referida transparência. Entende-se que o objetivo fim de um processo de avaliação consiste em identificar formas de promover o seu aperfeiçoamento.

São pressupostos que guiam o modelo e as relações de causa e efeito assumidas na pesquisa:

- a) a transparência é influenciada essencialmente pela publicidade, pelo entendimento (compreensibilidade) e pela utilidade das informações fornecidas;
- b) a utilidade das informações sobre a GDPM é referente a sua capacidade potencial de apoiar às decisões no contexto do controle social;
- c) a utilidade das informações pressupõe que as mesmas estão dotadas das características qualitativas da informação contábil, tais como a relevância, a comparabilidade e a confiabilidade;
- d) a transparência governamental beneficia o controle social; e
- e) as contas públicas refletem, ou podem refletir, a gestão da dívida pública.

No corpo deste relatório estão inseridos os conceitos assumidos para os diversos termos utilizados, tais como: contas públicas, transparência e controle social.

## **1.5 Delimitação e abrangência da pesquisa**

De forma a esclarecer a delimitação da proposta da tese, seguem algumas colocações sobre o que não se pretende tratar ou abordar na pesquisa.

A tese não propõe um modelo que avalia o desempenho da gestão da dívida pública sob as perspectivas da eficiência, eficácia ou economicidade. Nem mesmo

apresenta justificativas para a origem e a evolução da dívida pública. Não está sendo proposto um modelo universal para ser compreensível por todos os cidadãos. Também não se constitui o modelo numa auditoria da dívida pública.

A proposta também não contempla nenhuma espécie de curso para formação ou transmissão de conhecimentos aos usuários da amostra no tema abordado. Deste modo, os usuários não serão “treinados” a responder questões.

Esta tese propõe um modelo, baseado na metodologia multicritério de apoio à decisão, para avaliar a transparência da GDPM, de modo a permitir o aperfeiçoamento da transparência das contas públicas, no sentido de favorecer o exercício do controle social.

A percepção de utilidade por parte dos usuários também faz parte do problema. Essa utilidade pode ser subjetiva, por depender em elevado grau do nível de conhecimento, de interesse e do poder dos usuários.

Pretende-se que a proposta tenha aplicabilidade em qualquer município brasileiro, mediante os devidos ajustes aos interesses e conhecimentos dos atores envolvidos. Esta intenção fundamenta-se na compreensão de que os municípios possuem características financeiras, legais e contábeis semelhantes, independentemente da região do país. No entanto, quando se tratar da análise das informações, deverão ser feitas diversas considerações sobre as dimensões relacionadas às características regionais, perfil econômico, social, cultural, demográfico, ecológico, legal e político do município analisado.

As fontes de dados para teste do modelo proposto são os demonstrativos contábeis publicados, além de outros dados divulgados relativos às contas públicas. Referida origem de dados visa a obtenção de dados padronizados e amplamente disponíveis em base contínua. Isto se justifica pela publicidade legal de que tais demonstrativos estão revestidos, embora na prática ainda existam dificuldades para a obtenção de dados.

O foco da pesquisa não é estimular o controle social na comunidade estudada, mas sim testar e favorecer um dos elementos essenciais ao seu exercício, que é a transparência das contas públicas.

Por fim, não é pretensão da proposta apresentar uma forma definitiva para responder ao problema da pesquisa. Considera-se que os diversos usuários podem identificar outras questões, informações ou critérios que lhes sejam úteis. Neste sentido, a proposta apresenta-se com uma estrutura aberta para mudanças,

ampliações e reduções, conforme a evolução dos conhecimentos, interesses e valores dos atores, verificadas no decorrer do tempo.

## 1.6 Justificativa e relevância da pesquisa

A presente pesquisa apresenta sua relevância principal associada à prática do controle social, como condição essencial ao exercício da cidadania pelos munícipes.

A dívida pública, como tema, tem status de ramo da Ciência das Finanças, juntamente com a receita, a despesa e o orçamento público (ver esquema a seguir). Tal ramo ganha destaque em função da expressividade da dívida pública brasileira e suas conseqüências para o Estado e a sociedade.

Adicionalmente, os elevados gastos com juros, encargos e amortizações da dívida consomem significativa parcela dos recursos públicos, limitando os investimentos em outras áreas tidas como prioritárias.



Esquema 1: Ramos da ciência das finanças

A pesquisa apresenta relevância em diversos contextos, conforme descrito a seguir.

No contexto social, representa um auxílio ao controle social por visar aumentar a transparência das contas públicas, das decisões e conseqüências relativas e uso dos recursos públicos na assunção e pagamento de dívidas. Desempenha, deste modo, papel educativo e informativo.

No contexto do controle externo, a proposta elaborada é passível de adoção pelos tribunais de contas, auxiliando os representantes do Poder Legislativo na avaliação do cumprimento do princípio da transparência. Auxilia, mais especificamente, o monitoramento e julgamento realizado pelos vereadores.

No contexto governamental, o modelo pode orientar esforços dos governos municipais em aumentar a transparência de suas ações. Deste modo, os gestores públicos podem adotar o modelo como ferramenta legítima para avaliar sua transparência governamental e seguir as recomendações para aprimoramento em base contínua.

No contexto acadêmico, representa a geração de pesquisa original, com repercussão acadêmica na forma de publicações, debates e recomendações de novas pesquisas. A apresentação desta pesquisa na forma metodológica de trabalho científico possibilita a divulgação deste tipo de proposta, tendo em vista a atual escassez de literatura a respeito do tema. Contribui ainda para a expansão do espectro de aplicações da MCDA-C no contexto das Ciências Sociais Aplicadas.

Este aspecto torna-se ainda mais relevante devido à proposta não ser uma versão definitiva, mas sim algo que pode evoluir e se adaptar às particularidades e necessidades de informação percebidas pelos diversos usuários. Deste modo, a existência de profissionais e pesquisadores capazes de fazer estas mudanças é mais relevante do que a simples aplicação da proposta sem apreciação crítica.

## **1.7 Metodologia da pesquisa**

Nesta seção é apresentada a metodologia da pesquisa científica escolhida para a tese, que está associada aos principais procedimentos adotados para a sua realização.

Segundo Gil (2002, p.17), a pesquisa é o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos [...] mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos”.

A pesquisa desenvolvida pode ser classificada de diversas formas, conforme ilustrado no quadro a seguir:

Quanto	Pesquisa
à estratégia de pesquisa (natureza):	aplicada (do tipo participativa e com experimentos de campo).
ao método de pesquisa (forma de abordagem do problema):	qualitativa e quantitativa (mista).
aos objetivos:	exploratória
à visão do conhecimento (paradigma científico):	construtivista
ao enfoque da pesquisa:	fenomenológico

Quadro 2: Classificações científicas da pesquisa

Quanto à estratégia de pesquisa ou natureza, é classificada como pesquisa aplicada. Silva e Menezes (2000, p.20) explicam que pesquisa aplicada é a que "objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais".

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema (método), a pesquisa é qualitativa e quantitativa. De acordo com Silva e Menezes (2000, p.20), a pesquisa qualitativa:

considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicos no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave. É descritiva.

Deste modo, o próprio ambiente é a fonte para a obtenção de dados. O pesquisador é o instrumento para extrair os dados, utilizando a forma indutiva na análise dos mesmos.

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória. Segundo Gil (2002, p.41), a pesquisa exploratória tem como objetivo:

propiciar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. [...] Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: a) levantamento bibliográfico; b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e c) análise de exemplos que "estimulem a compreensão".

Neste sentido, a presente pesquisa abrange levantamento bibliográfico, questionários e entrevistas visando a melhor compreensão do problema tratado.

Quanto à visão do conhecimento da pesquisa, o paradigma adotado é o construtivista. Optou-se pelo construtivismo como paradigma científico em função de

o problema da pesquisa envolver uma situação complexa, na qual é necessário observar o sistema de valores dos indivíduos (Ensslin *et al*, 2001, p.35).

Deste modo, o modelo não visa apresentar a realidade objetiva, mas servir de ferramenta aceita pelo decisor como útil no processo de apoio à decisão. Portanto, os resultados do modelo não indicam uma solução ótima, mas sim recomendações que visam atender os valores do decisor.

Cunha (1999) reúne citações de Martins (1996) e Holz (1996) que sintetizam o construtivismo no contexto do apoio à decisão:

A idéia do construtivismo visa integrar a perspectiva de que as decisões são as traduções dos valores do(s) decisor(es) com a necessidade de uma interação que efetive a comunicação e a participação do(s) atore(s), em todas as fases problemáticas do apoio á decisão, que levará ao grupo um crescente nível de conhecimento e domínio a respeito do problema (Martins, 1996, pp. 14)

O objetivo desta convicção não é descobrir uma verdade existente, externa aos atores envolvidos no processo, mas construir um “conjunto de meios” que permitirão abrir novas portas para que os atores possam progredir de acordo com os seus objetivos e o sistema de valores (Holz *et al*. 1996, pp. 50).

Ensslin *et al* (2001, p.16) explica que o paradigma construtivista, adotado no apoio à decisão, é uma opção ao paradigma racionalista, “usualmente utilizado pela PO tradicional e ciências exatas”. PO significa pesquisa operacional.

Zacharias (2004) aborda o construtivismo no contexto educacional e sintetiza que este representa “uma teoria que procura descrever os diferentes estágios por que passam os indivíduos no processo de aquisição de conhecimentos [...]”.

O enfoque da pesquisa é o fenomenológico, na concepção da pesquisa qualitativa em ciências sociais, abordada por Triviños (1987). Neste contexto, enfoques possíveis são: o positivismo, a fenomenologia e o marxismo.

O positivismo busca uma representação da realidade independente da ciência e do pesquisador. Deste modo, acredita na possibilidade de se representar uma realidade na qual o pesquisador atua com neutralidade e isenção de valores como ideal científico. Esta corrente assume regras definidas, nas quais os resultados encontrados ou identificados pelo pesquisador podem ser verificados e repetidos por outros pesquisadores.

No paradigma fenomenológico, o pesquisador e os participantes são os elementos fundamentais. Estes atores estão ligados ao processo, determinando o contexto socialmente construído a partir de suas percepções e interações. Deste

modo, a ciência é conduzida pelos aspectos julgados relevantes pelos atores mencionados.

Não existe uma realidade objetiva no paradigma fenomenológico, mas sim uma construção derivada das experiências dos atores envolvidos na pesquisa. Outro pesquisador não raro encontrará resultados diferentes ao refazer a pesquisa.

Segundo Triviños (1987), o paradigma marxista considera que o conhecimento existente pode ser reinterpretado em pesquisas mais amplas e profundas, das quais emergem novos conhecimentos e inovações.

Este trabalho optou pela fenomenologia, visto que se pressupõe que a realidade do modelo proposto é construída através da interação dos atores envolvidos no processo da pesquisa.

Quanto aos instrumentos e procedimentos técnicos, utilizou-se a pesquisa documental (revisão bibliográfica, relatórios contábeis, legislação, etc.), a observação, o questionário, a entrevista e o estudo de caso.

A entrevista, segundo Cervo e Bervian (1983, p.105), é uma “conversa orientada para um objetivo definido: recolher, através do interrogatório do informante, dados para a pesquisa”. De acordo com Beuren *et al* (2003, p.132) “a entrevista é considerada a técnica de coleta de dados mais utilizada no campo das ciências sociais”. Neste sentido, a entrevista é, por excelência, um instrumento de coleta de dados do campo social.

O questionário é outro dos instrumentos de coleta de dados utilizado. Segundo Beuren *et al* (2003, p 130), o questionário é “constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. As perguntas são apresentadas por escrito.

Estudo de caso é uma modalidade de pesquisa que, segundo Gil (2002, p.54), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. De acordo com o mesmo autor (2003), o estudo de caso não busca a generalização nem o conhecimento preciso das características de uma população, mas sim proporcionar uma visão global do problema ou dos fatores relacionados.

Foi selecionado um município para estudo, de forma não-probabilística e intencional, conforme preferências justificadas pelo pesquisador, relativas a acesso aos dados de sua dívida, seus usuários e a dados para comparação da pesquisa.



A seleção do grupo de usuários das informações (cidadãos) que orientam a elaboração da proposta segue os procedimentos descritos no **Apêndice C**, na forma de amostra não-probabilística e intencional. Segundo Silva e Menezes (2000, p.32), na amostra intencional são escolhidos casos ou elementos que representam o “bom julgamento” da população ou universo estudado.

Neste estudo são coletados tanto dados primários quanto secundários. São dados secundários aqueles que provêm de outras fontes que não da observação direta. Os dados secundários foram extraídos de consultas aos demonstrativos contábeis publicados pelas organizações, relatórios do Tribunal de Contas, jornais e revistas especializadas e não-especializadas, dissertações e teses, artigos científicos e outras informações oriundas de fontes como a Internet.

Os dados primários provêm de questionários e entrevistas aplicados junto aos cidadãos componentes do grupo (amostra), que são considerados os usuários das informações sobre as contas públicas, e a técnicos governamentais.

A pesquisa utilizou-se da observação sistemática, já que possui planejamento e visa responder a propósitos pré-estabelecidos. No entanto, a elaboração desta pesquisa não se configurou como um processo perfeitamente ordenado, estando sujeito a mudanças de rota, derivadas da confrontação do desejo com a realidade.

## **1.8 Limitações da pesquisa**

A presente pesquisa apresenta diversas limitações. A primeira limitação é a inerente à abordagem construtivista, que não é estática, ou seja, é passível de evolução.

A abrangência multidimensional também representa fator limitante. As dimensões são, segundo Oliveira (1998): legal, política, econômica, social, cultural, tecnológica, ecológica e demográfica. A proposta se restringiu a aspectos das dimensões econômica e legal, no que tange ao enfoque nas contas públicas. Todavia, a pesquisa guarda relação com as dimensões política e social, por visar favorecer o controle social.

A amostra de usuários também é fator um limitante, visto que transparência pode ser entendida como um conceito ligado a grandes grupos de cidadãos e não somente a grupos específicos. Todavia, este aspecto é justificado pela

impossibilidade de atingimento amplo da população e pela possibilidade de ajustes no modelo criado para outros usuários.

Também constitui limitação do trabalho o fato de o pesquisador ser o facilitador (consultor) e o tomador de decisão (responsável pelas decisões) no modelo. Sendo o pesquisador um conhecedor da abordagem utilizada para avaliação da transparência, o mesmo pode adaptar o modelo conforme seus interesses. Deste modo, o processo é que deverá ser observado no trabalho. Esta situação já foi apresentada por Baptista (2000), Schaefer (2005) e Petri (2005).

A opção pelo autor atuar como decisor justifica-se pelo fato de o mesmo ser pesquisador, professor universitário e profissional atuante na administração pública, já tendo desenvolvido estudos sobre contabilidade e finanças públicas desde o mestrado, a partir do ano de 2000. Adicionalmente, em função na natureza predominantemente técnica e complexa das contas públicas e da gestão da dívida pública, a participação de decisores não especializados poderia ser prejudicar os resultados.

## **1.9 Estrutura do trabalho**

No Capítulo I deste estudo, denominado INTRODUÇÃO, evidencia-se o propósito e o alcance deste relatório de pesquisa. Apresenta o tema da pesquisa, abordando os motivos e o contexto no qual o problema de pesquisa foi identificado. São expostos os objetivos estabelecidos e a metodologia para realização da pesquisa.

A FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA está no Capítulo II e aborda: o setor público estatal; os municípios; a contabilidade pública e seus demonstrativos; a gestão financeira e fiscal municipal; um histórico e o cenário atual da dívida pública brasileira; a dívida pública e legislação aplicada; o controle social, a transparência das contas públicas; e a metodologia multicritério de apoio à decisão adotada.

O Capítulo 3, CONSTRUÇÃO DO MODELO, apresenta a proposta da pesquisa, expondo os procedimentos empregados para a construção do modelo que atende os objetivos. O capítulo aborda a transparência da gestão da dívida pública municipal; os motivos da escolha da abordagem multicritério; a identificação do contexto decisório; a estruturação do problema; e a fase de avaliação do modelo.

O Capítulo 4, APLICAÇÃO E TESTE DE ADERÊNCIA, apresenta a aplicação do modelo no Município de Florianópolis. Inicialmente, é apresentado o município selecionado e abordada a obtenção de dados. Em seguida, são apresentados os cidadãos participantes e os resultados dos questionários e entrevistas realizadas. Com base nas fontes definidas, são preenchidos (impactados) os descritores, que subsidiam a identificação do perfil de desempenho dos Município de Florianópolis quanto à transparência da GDPM. Por fim, é feita a análise dos resultados, que constitui a fase de recomendações, na qual são propostas ações para aperfeiçoamento da transparência abordada.

No Capítulo 5 estão as CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES da pesquisa. Nesse capítulo é avaliado o atingimento dos objetivos geral e específicos da tese, feitas considerações finais sobre a aplicação do modelo e apresentadas recomendações para pesquisas futuras.

Por fim, são apresentadas as REFERÊNCIAS utilizadas na pesquisa, os APÊNDICES e os ANEXOS.

O capítulo a seguir contém a fundamentação teórica do relatório, abordando conhecimentos considerados necessários para a contextualização e formulação da proposta da tese.

**Observação:** qualquer tabela ou ilustração (quadros e esquemas) em que não constar indicação de fonte, a mesma foi elaborada pelo autor.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica e está subdividido em nove subcapítulos, que abordam: o setor público estatal; os municípios; a contabilidade pública e seus demonstrativos; a gestão financeira e fiscal municipal; um histórico e o cenário atual da dívida pública brasileira; a dívida pública e legislação aplicada; o controle social, a transparência das contas públicas e a metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA).

### **2.1 O setor público estatal**

#### **2.1.1 Conceitos de Estado**

Conceituar Estado constitui o primeiro desafio na contextualização da presente pesquisa. Neste sentido, a seguir estão colocados os conceitos adotados por alguns autores das áreas de sociologia, ciências políticas e do direito constitucional e administrativo.

Embora Boudon e Bourricaud (1993, p.205) afirmem que “definir Estado seja uma tarefa quase impossível”, para Outhwaite e Bottomore (1996), há uma grande concordância entre os cientistas sociais quanto a como ele deve ser definido. Para Outhwaite e Bottomore (1996, p.850), uma definição de Estado incluiria três elementos: coerção, sociedade e cultura. Os autores assim o explicam:

Primeiro, um estado é um conjunto de instituições; estas são definidas pelos próprios agentes do estado. A instituição mais importante do estado é a dos meios de violência e COERÇÃO. Segundo, estas instituições encontram-se no centro de um território geográfico limitado a que geralmente nos referimos como SOCIEDADE. De modo crucial, o estado olha para dentro de si mesmo, no caso de uma sociedade nacional, e para fora, no caso de sociedades mais amplas entre as quais ele precisa abrir caminho; seu comportamento em uma área, em geral, só pode ser explicado pelas suas atividades na outra. Terceiro, o estado monopoliza a criação de regras dentro de seu território. Isso tende a criação de uma CULTURA política comum, compartilhada por todos os cidadãos.

Para Silva (1986, p.416), pesquisador das ciências sociais, o Estado pode ser entendido como:

Um grupamento de pessoas que vivem num território definido, organizado de tal maneira que apenas algumas delas são designadas para controlar direta ou indiretamente uma série mais ou menos restrita de atividades

desse grupo, com base em valores reais ou socialmente reconhecidos e, se necessário, na força.

Observa-se, de acordo com os conceitos de Outhwaite e Bottomore (1996) e de Silva (1986), que o instituto da coerção ou da força é uma condição para manutenção do Estado e da coesão social ou cultural.

De acordo com a ciência política e o direito constitucional, conforme abordado por Diniz (1998, p.404), e citando outros autores, o Estado pode ser definido como:

a) Organização ou sociedade político-jurídica que resulta do fato de um povo viver em um território delimitado e governado por leis fundadas num poder soberano (Celso Bastos); b) conjunto dos serviços gerais de uma nação (Lalende); c) nação politicamente organizada por leis próprias; d) completo de poderes políticos de uma nação; e) divisão territorial de certos países, como os Estados Unidos da América do Norte, o Brasil e Outros.

Adicionalmente, uma consulta ao dicionário Aurélio fornece outro conceito de Estado. Conforme Ferreira (1986, p.714), o Estado é:

Um organismo político administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinando, é dirigido por um governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida.

Com base nos conceitos vistos, pode-se identificar alguns elementos típicos do Estado:

- a) é resultado de um povo ou nação organizada;
- b) apresenta uma estrutura administrativa;
- c) possui governo próprio; e
- d) tem soberania sobre determinado território.

Meirelles (1993), em obra da área do direito administrativo, considera como elementos indissociáveis do Estado: o povo, o território e um governo soberano.

Deste modo, relacionado ao Estado, sem ser seu sinônimo, há o governo, que, segundo Ferreira (1986, p.860), é “a forma política pela qual se rege um estado”. Para Diniz (1998, p.672), governo pode ser entendido, entre outras coisas, como:

[...] 4. Poder supremo de uma nação; órgão político encarregado do poder supremo. 5. Autoridade administrativa. [...] 7. Sistema pelo qual se organiza a administração de um país. [...] 12. Grupo de pessoas ou órgãos que dirigem um Estado; corporificação pessoal de um Estado. [...].

Segundo Meirelles (1993, p.60), a constante do governo “é a sua expressão política do comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente”. Deste modo, o governo atua mediante atos de soberania ou de autonomia política na condução dos interesses do Estado.

### 2.1.2 Objetivos, funções e serviços do Estado

Para Kohama (1989, p.17), o Estado, como organização do poder político da comunidade, “é organizado com a finalidade de harmonizar sua atividade, de modo a promover e satisfazer a prosperidade pública, ou seja, o bem-comum”.

Considerando-se a finalidade de promover o bem comum, o Estado assume funções e atividades que visam a satisfação das necessidades públicas. Quanto às funções do Estado, Silva (1996, p.20) explica que o Estado “deve ser estudado como um sistema de funções que disciplinam e ordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer estas funções”.

Segundo Deodato (1977, p.6), as funções do Estado evoluíram com o tempo, deixando de ser apenas a de assegurar a ordem e a justiça, passando também para as de previdência e assistência, zelo pela velhice e doença, pela existência digna e pela família.

Estas funções, entre outras do Estado, são supridas através dos serviços públicos. Segundo Catherein (*apud* KOHAMA, 1989, p.17), serviço público é “o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados a disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem estar social ou prosperidade pública”.

A expressão “bem estar social” e “prosperidade pública”, remete ao conceito de Estado do bem estar, originado do welfare state, ou seja, o Estado assistencial que, segundo Diniz (1998, p.409), “garante tipos mínimos de renda, alimentação saúde, habitação e educação a todos os cidadãos, como direito político”.

De acordo com Sandroni (1994, p.127), o estado do bem estar é o:

Sistema econômico baseado na livre-empresa, mas com acentuada participação do Estado na promoção de benefícios sociais. Seu objetivo é proporcionar ao conjunto de cidadãos padrões de vida mínimos, desenvolver a produção de bens e serviços sociais e controlar o ciclo econômico e ajustar o total da produção, considerando os custos e as rendas sociais.

As mudanças mencionadas nas funções do Estado são explicadas por Bresser-Pereira e Spink (1998) como um reflexo na mudança no modelo de Estado, acentuadamente após o fim da guerra fria e o conseqüente fim das disputas dos regimes políticos socialista e capitalista. Segundo Bresser-Pereira e Spink (1998, p.19), estas mudanças “sinalizam evidente propensão no sentido de um retorno as

suas atividades clássicas, acrescidas do papel regulador da economia e protetor dos direitos sociais”.

Na concepção aristotélica, o Estado tem, segundo Silva (1996, p.20), as seguintes finalidades: a “segurança, com o objetivo de manter a ordem política, econômica e social”; o “desenvolvimento, com o objetivo de promover o bem comum”.

Na concepção marxista, Silva (1996, p.20) explica que o Estado tem caráter de poder instituído para a dominação de certas classes sobre outras. Silva (1996, p.21) ainda menciona o trabalho de Aliomar Baleeiro, na obra *Ciência das Finanças*, que:

relata com precisão desde as teorias clássicas das finanças públicas, segundo as quais a atividade do Estado deveria limitar-se ao estritamente necessário, como: defesa, justiça, diplomacia e obras públicas, e em decorrência as funções públicas eram consideradas um mal necessário, até as teorias mais modernas, das finanças funcionais, do estado intervencionista, influenciando o processo de formação e distribuição de riquezas.

Deste modo, as funções do Estado surgem da existência de necessidades públicas, que se distinguem das necessidades gerais. Segundo Baleeiro (1998, p.4), as necessidades públicas são as “necessidades que, por sua natureza, só encontram satisfação eficaz pela ação coordenada do grupo”. Para o mesmo autor (1998, p.4), a necessidade é pública quando, em determinado grupo social:

Costuma ser satisfeita pelo processo de serviços públicos, isto é, quando o Estado, ou outra pessoa de direito público, para satisfazê-la, institui ou mantém um regime jurídico e econômico especial, propício à sua obrigatoriedade, segurança, imparcialidade, regularidade ou continuidade, a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas sob sua supervisão.

Musgrave (1973), quando trata do ajustamento da alocação de recursos por parte do Estado, divide as necessidades públicas em dois tipos: necessidades sociais e necessidades meritórias. De acordo com Musgrave (1973, p.30) necessidades sociais são aquelas que “não podem ser satisfeitas pelo mecanismo de mercado, porque sua fruição não pode sujeitar-se a pagamentos de preço”. Este conceito remete ao princípio da exclusão, que não pode ser aplicado às necessidades sociais. Musgrave (1973, p.30) explica sucintamente o princípio da exclusão da seguinte forma:

Se um consumidor deseja uma mercadoria qualquer, terá que sujeitar-se às condições de troca estabelecidas pelos que as possuem, e vice-versa. Isto significa que ele está excluído de usufruir do prazer de qualquer bem ou serviço, a não ser que se disponha a pagar ao possuidor o preço estipulado.

São exemplo de necessidades sociais citadas por Musgrave (1973, p.30):

Um projeto de controle de enchentes, cujos benefícios mais gerais cobrem uma região inteira; uma campanha sanitária que eleve o nível geral de saúde em uma certa área; despesas com o sistema judiciário, que garante a segurança interna e impõe o cumprimento de obrigações contratuais; a proteção contra a agressão estrangeira.

As necessidades categorizadas como meritórias, segundo Musgrave (1973, p.34) “são as atendidas por serviços sujeitos ao princípio da exclusão e são satisfeitas pelo mercado, dentro dos limites de procura efetiva”. Estas necessidades podem vir a ser supridas em parte pelo Estado, se forem consideradas necessidades públicas. Para Musgrave (1973, p.34), os serviços públicos que visam a satisfação dessas necessidades incluem itens como: “merendas escolares, subsídios para casas de baixo custo e educação gratuita”.

Os serviços públicos, como visto, são os meios do Estado para o atendimento das necessidades públicas. Segundo Kohama (1989, p.17), serviços públicos, em sentido amplo, incluem “todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando a satisfação de necessidades da comunidade”. Deste modo, conclui-se que não se justifica a existência do Estado senão como prestador de serviços e utilidades à população que o compõe.

Kohama (1989) divide os serviços públicos em: serviços privativos do Estado e serviços de utilidade pública. Segundo Meireles (1993), os serviços privativos do Estado são considerados os serviços públicos propriamente ditos, por visarem a satisfação das necessidades gerais da coletividade, não podendo delegá-los a terceiros. Já os serviços de utilidade pública são, segundo Kohama (1989, p.19), “os serviços públicos prestados por delegação do Poder Público, sob condições fixadas por ele”, não podendo, contudo, ser analisados sob a simples ótica do lucro.

Como exemplos de serviços privativos do Estado, Kohama (1989) cita os seguintes: relações diplomáticas e consulares, defesa e segurança do território, emissão de moeda, controle e fiscalização de instituições de crédito e de seguros, serviço postal, planos nacionais de educação e saúde, planos regionais de desenvolvimento, poder de polícia, segurança pública e justiça, entre outros.

Como exemplos de serviços de utilidade pública, Kohama (1989) cita os seguintes: transportes coletivos, fornecimento de energia elétrica, abastecimento de água, comunicações telefônicas, radiodifusão, exploração de jazidas e fontes minerais, entre outros.



Existe ainda, segundo Kohama (1989), a prestação de serviços mista, como sendo aquela que o Estado tem dever de prestar, mas que pode ser executada também em caráter privado, independentemente de delegação. São exemplos os serviços de educação, saúde e previdência.

A realização das funções do Estado através dos serviços públicos imprime a necessidade da existência de uma estrutura administrativa, conhecida como administração pública. Segundo Meirelles (1993, p.61), a administração pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas”.

Segundo Kohama (1989, p.26), “verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamados de Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público”.

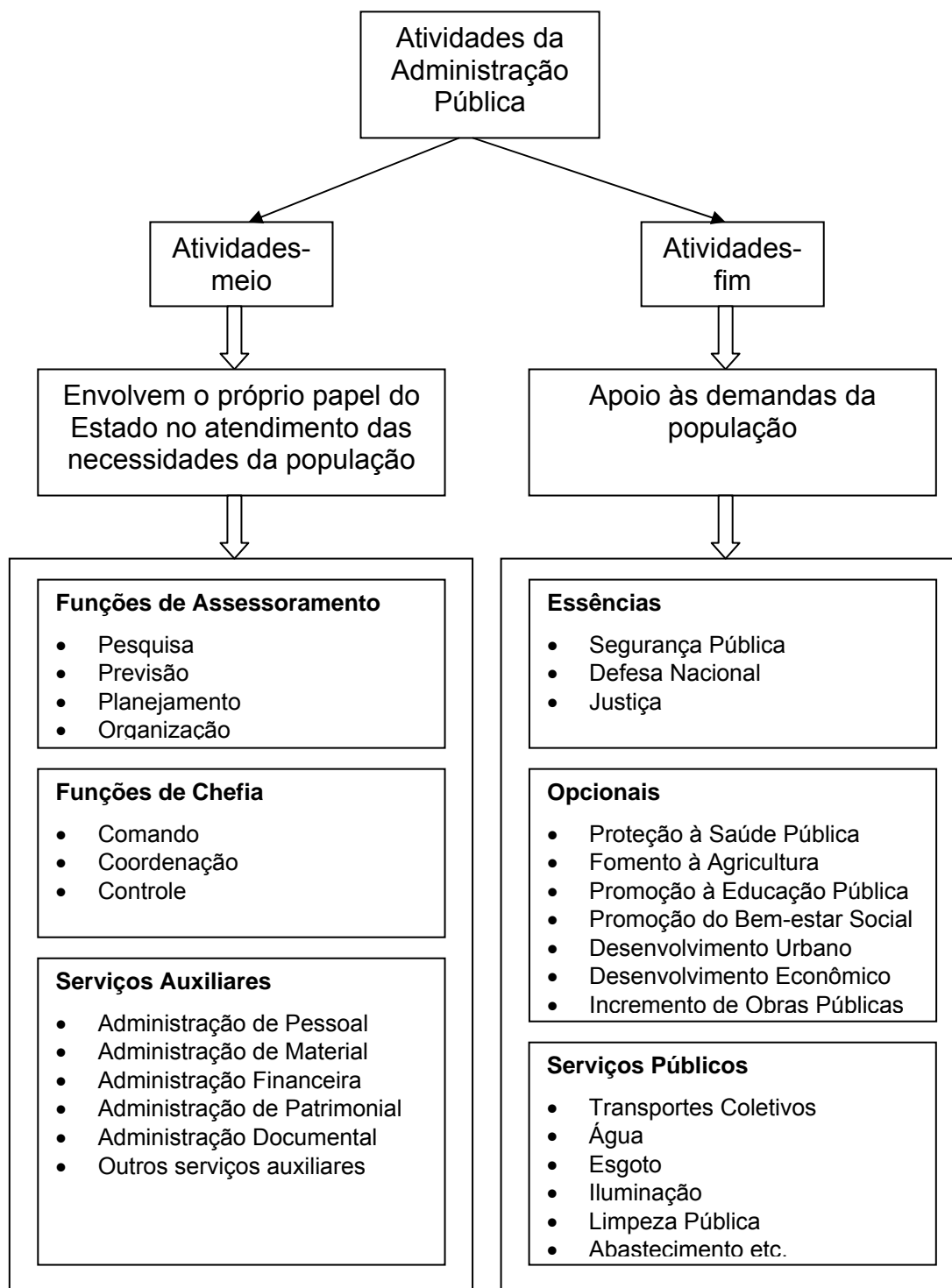
Duez (*apud* KOHAMA, 1989, p.26) acrescenta que “Administração é a atividade funcional concreta do Estado que satisfaz as necessidades coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico vigente”.

Silva (1996, p.22), explica que para a plena satisfação das necessidades da população, a administração pública é dividida, segundo as atividades que exerce, em atividades-meio e atividades-fim, apresentadas no Esquema 2.

As atividades-fim envolvem o apoio direto às demandas da população. São atividades do núcleo central da ação estatal, ligadas à finalidade precípua dos entes públicos. Abrangem o atendimento ao cidadão e aos interesses coletivos, como nos casos dos serviços de educação, saúde e segurança.

As atividades-meio envolvem o próprio funcionamento do Estado no atendimento das necessidades da população. São atividades que, idealmente, auxiliam a realização das atividades-fim, como nos casos de planejamento, controle e gestão de recursos humanos.

No esquema a seguir, observa-se que as atividades-meio são divididas em: funções de assessoramento, funções de chefia, e serviços auxiliares. As atividades-fim são divididas em: essenciais, opcionais e serviços públicos. Na concepção do autor, as atividades-meio são necessárias à realização das atividades-fim, tendo em vista que englobam funções da ciência da administração, bem como processos administrativos que as auxiliam. Todavia, as atividades-meio, bem como as atividades-fim, podem atingir vulto estrutural e econômico, guardando ineficiências.



Esquema 2: Atividades meio e fim da administração pública  
 Fonte: Adaptado de SILVA (1996, p.22-23).

Considerando os conceitos vistos de Estado e governo à luz das atividades da administração pública, Matias e Campello (2000, p.23) explicam que as ações políticas desenvolvem-se em duas dimensões: a de governo e a de Estado.

Na dimensão de governo são realizadas ações associadas ao programa de governo, base de sustentação do governante junto aos eleitores, vinculado ao planejamento estratégico do Poder Executivo. Esta dimensão é constituída por serviços especiais e muitas vezes descontínuos, diante da demanda social e das promessas de campanha. Por exemplo: bolsa escola e auxílio gás.

Na dimensão de Estado são realizadas atividades contínuas e permanentes que pouco se alteram em função das mudanças de governo. Costumam ser associadas a bases constitucionais e legais. São exemplos os serviços básicos de saúde e educação, manutenção de estruturas e obras, fiscalização e emissão de documentos.

### **2.1.3 A organização político-administrativa brasileira**

De acordo com Meirelles (1993, p.29), o direito administrativo pode ser conceituado sucintamente como o “conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado”.

Kohama (1989, p.26), explica que “no exercício de sua função fundamental de promover o bem comum, o Estado é a organização política do poder”. Deste modo, faz-se necessário conhecer a organização político-administrativa e a administração pública brasileira.

Quanto ao Estado brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, estabelece em seu art. 1º que:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem os seguintes fundamentos: [...]

Parágrafo único. Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Deste modo, o Brasil é um Estado federal e democrático, em que a União, estados, Distrito Federal e municípios são entes autônomos da federação.

Democracia, segundo Ferreira (1986, p.111), é:

Governo do povo. Doutrina ou regime político baseado nos princípios da soberania popular e da distribuição equitativa do poder, ou seja, regime de

governo que se caracteriza, em essência, pela liberdade do ato eleitoral, pela divisão dos poderes e pelo controle da autoridade, i. e., dos poderes de decisão e execução.

A organização do Estado brasileiro é tratada no Título III da Constituição Federal. Seu Capítulo I trata da organização político-administrativa do Brasil. O caput do art. 18 da Constituição Federal assegura a autonomia dos seus entes federados da seguinte forma: “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição”.

A União constitui pessoa de direito público interno, autônoma em relação aos demais entes federados. Kohama (1989, p.27) destaca que a União tem por missão “o exercício das prerrogativas da soberania do Estado brasileiro, pois configura-se como entidade federal resultante da reunião dos Estados-membros, Municípios e do Distrito Federal”.

Segundo mesmo autor (1989, p.27) “os Estados-membros são entidades federativas que compõe a União, dotados de autonomia e também se constituem em pessoas de direito público interno”. O art. 25 da Constituição Federal, estabelece que “os Estados organizam-se e regem-se pelas constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

Outra figura da organização político-administrativa brasileira é o Distrito Federal, local onde está instalada a Capital da República, na cidade de Brasília. De acordo com o art. 32 da Constituição Federal, o Distrito Federal tem sua divisão em municípios vedada e rege-se por lei orgânica. O Distrito Federal é administrado por um Governador e seu Poder Legislativo conta com uma Câmara Legislativa com Deputados Distritais.

Os municípios são pessoas jurídicas de direito público interno, administradas por prefeitos. Segundo Kohama (1989, p.28), os municípios:

são componentes da União, mas, por se encontrarem dentro de Estados, integram de forma singular o sistema federativo brasileiro, possuem autonomia político administrativa, fato que os distingue das demais federações, onde são divisões territoriais, meramente administrativas.

Posta a organização político-administrativa do Estado brasileiro, lembra-se que a realização dos serviços públicos do Estado imprime a necessidade da existência de uma estrutura administrativa, conhecida como administração pública.

Meirelles (1993, p.60) explica que a administração pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Segundo Kohama (1989, p.26), “verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamados de Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público”.

Tal estrutura administrativa, apoiada juridicamente, tem suas particularidades em cada Estado. O Estado brasileiro distribui-se, de acordo com Meirelles (1993), em três funções: função normativa; função administrativa ou executiva; e função judicial. Segundo o mesmo autor, estas funções são inerentes ao Estado de Direito, destacado no art. 2ª da Constituição Federal da seguinte forma: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Tendo em vista que o poder estatal é uno e indivisível, os três Poderes interagem de maneira coordenada.

A estrutura hierárquica no Estado brasileiro, com níveis de autoridade no comando, segundo Kohama (1989, p.29) restringe-se ao Poder Executivo, tendo em vista que “os agentes dos Poderes Legislativo e Judiciário exercem funções na área de sua atuação, com independência nos assuntos de sua competência”, sujeitando-se apenas aos limites constitucionais e legais de jurisdição.

Kohama (1989, p.30) explica que a organização pública está circunscrita:

Ao Poder Executivo, nas três esferas em que a administração do país se processa, ou seja, as pessoas públicas de direito interno – a União, cada um dos Estados e o Distrito federal, e cada um dos Municípios – suas respectivas entidades autárquicas e entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, por elas instituídas, onde a totalidade ou a maioria do capital com direito a voto lhe pertença.

O Capítulo VII, do Título III da Constituição Federal de 1988, artigos 37 a 43, trata da administração pública brasileira. Conta-se ainda, na esfera federal, com o Decreto-lei nº 200/67, alterado pelo Decreto-lei nº 900/69, que dispõe sobre a organização da administração federal. Segundo a legislação supracitada, o campo de atuação da administração pública compreende órgãos da administração direta e da administração indireta, de todos os Poderes e entes da federação.

A administração direta, também conhecida como administração centralizada, de acordo com Kohama (1989, p.31), “é aquela que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo”. É constituída

pelos serviços integrados na estrutura administrativa, das diferentes esferas de governo, conforme segue:

- a) Federal: Presidência da República e dos Ministérios.
- b) Estadual: Gabinete do Governador e Secretarias de Estado.
- c) Municipal: Gabinete do Prefeito e Secretarias Municipais.

Segundo Sanches (1997), administração direta abrange também as estruturas administrativas dos demais Poderes, e não apenas o Executivo. O mesmo autor (1997, p.14) ainda esclarece que a expressão administração direta:

é utilizada também para designar a forma de execução em que as ações são realizadas diretamente pelos órgãos públicos. Assim diz-se que uma obra ou serviços é executado por instituição direta quando as atividades que produzem o resultado final são desempenhadas, no todo ou em grande parte, por entidades públicas.

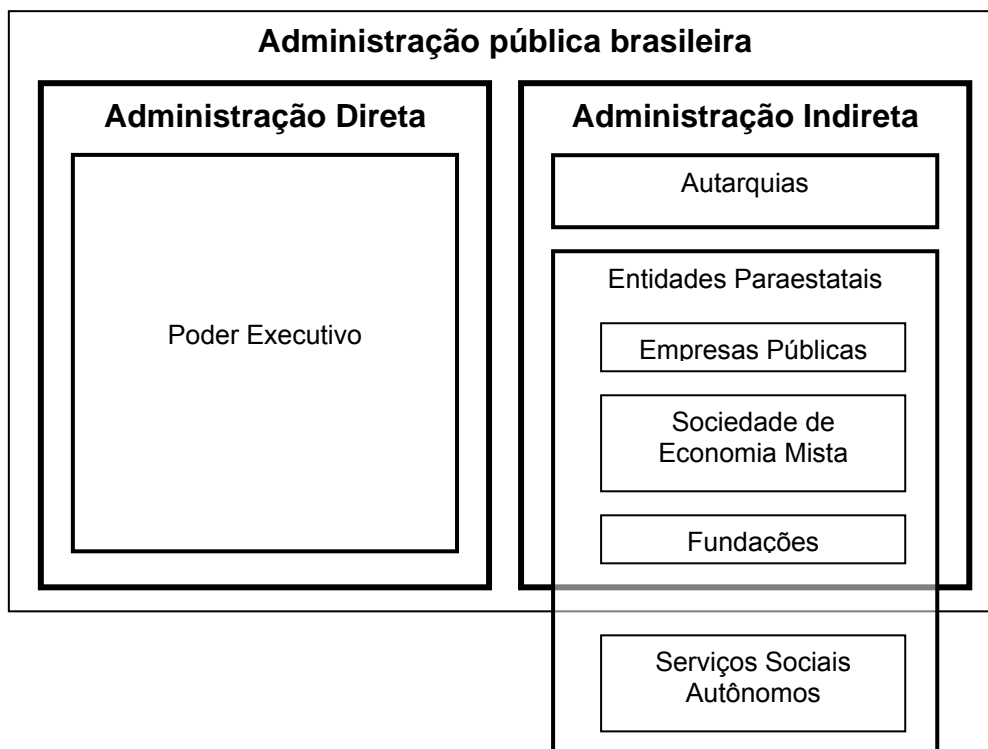
Destaca-se, por fim, que embora a administração direta formalmente englobe os Poderes Legislativo e Judiciário, a expressão se relaciona apenas às instituições com subordinação ao Chefe do Poder Executivo, o que não acontece naqueles casos.

Na administração direta, a estrutura organizacional é piramidal, tendo em vista a relação hierárquica existente entre as unidades administrativas.

A administração indireta, também conhecida como administração descentralizada, segundo Kohama (1989, p.31), é aquela que exerce “atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”.

O art. 4º, II, do Decreto-lei nº 200, estabelece que administração indireta compreende as seguintes categorias de entidades: as autarquias; as empresas públicas (as fundações públicas se equiparam); e as sociedades de economia mista.

No esquema a seguir encontra-se um resumo das entidades abrangidas pela administração pública brasileira.



Esquema 3: Entidades abrangidas pela administração pública brasileira

Diante da organização política-administrativa brasileira exposta e da natureza própria do Estado, a seção a seguir apresenta as características diferenciais do setor público em relação ao setor privado.

#### 2.1.4 Características diferenciais do setor público

O setor público é diferente do setor privado em termos de propósito, estrutura organizacional e situações enfrentadas para alcançar seus objetivos. Este fato inviabiliza diversas comparações e certos aspectos da transposição de técnicas com o setor privado, em particular no que tange ao processo de decisão política, juntamente e essencialmente com outras características multidimensionais.

Algumas das características próprias do setor público estatal brasileiro, sendo algumas delas típicas de Estados democráticos de direito, são listadas a seguir e analisadas logo depois:

- a) não aplicação do princípio da exclusão para determinados serviços públicos;
- b) uso de coerção na obtenção das principais receitas;
- c) heterogeneidade nas muitas funções e serviços públicos;

- d) fragmentação do poder na estrutura da administração e nos Poderes;
- e) não visa lucro, mas a satisfação de necessidades públicas;
- f) caráter monopolista, não sofrendo concorrência em várias atividades;
- g) necessidade de autorização legal para realização de compras, contratação e gestão de pessoal, entre outras;
- h) sujeição a forte controle e fiscalização legal;
- i) escolha de gestores e representantes segue o processo eleitoral; e
- j) ocorrência do processo de decisão política.

Segundo Cruz (1997a, p.29), o principal elemento esclarecedor das diferenças entre o setor público e o setor privado é a aplicação do princípio da exclusão, já mencionado neste capítulo, conforme a abordagem de Richard Musgrave.

A razão para a não aplicação deste princípio no setor público, de acordo com Cruz (1997a, p.29), é “porque um consumidor isoladamente é incapaz de cobrir o custo total de bens e serviços que proporcionem benefícios a uma região geográfica qualquer”.

A respeito da não aplicação do princípio da exclusão para o atendimento das necessidades sociais, Musgrave (1973, p.31) acrescenta que os benefícios dos serviços públicos serão comuns para todos os moradores do local ou sociedade abrangida, deste modo:

Talvez alguns se beneficiem mais do que outros, mas todos sabem que seu benefício será independente de sua contribuição particular. Daí, como já dissemos, não se pode esperar do consumidor uma contribuição voluntária. O governo deve intervir e impor-se.

Outro elemento mencionado nos conceitos de Estado, e que representa característica do setor público, apresentada por Outhwaite e Bottomore (1996), está na instituição da coerção e uso dos meios de violência. Deste modo, determinadas receitas do Estado, diferentemente das receitas das entidades privadas, podem originar-se sem uma contraprestação direta, como no caso de impostos, que não permitem vinculação com serviços públicos, salvo exceções previstas legalmente.

A este respeito, Silva (1996, p.86) apresenta a classificação da receita pública quanto a coercitividade em dois grandes campos:

- a) Originária ou de economia privada: “proveniente de bens pertencentes ao patrimônio do Estado, vale dizer que é a receita segundo a qual os recursos ou meios financeiros são obtidos mediante a cobrança de PREÇO pela venda



de bens e serviços”. Exemplos: fornecimento de água, energia e telecomunicações, quando o Estado neles atuar.

- b) Derivada ou de economia pública: “proveniente do exercício da competência ou poder de tributar os rendimentos ou o patrimônio da coletividade. É caracterizada pelo constrangimento legal para sua arrecadação”. Exemplos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Neste sentido, outra característica diferencial do setor público estatal está relacionada, segundo Cruz (1997a, p.30), com o postulado da continuidade empresarial a partir do lucro, tendo em vista o caráter não lucrativo do Estado.

Bargues (1992) aponta três características que diferenciam o setor público do privado, no que tange às formas de gerenciamento: a heterogeneidade, a fragmentação do poder e a responsabilidade.

A heterogeneidade, de acordo com o mesmo autor (1997a, p.30), está presente na “imensa variedade de serviços prestados pelo setor público e o grande número de entidades de complexidade diferenciada”. Tendo em vista as diversificadas funções e atividades desenvolvidas pelo Estado e sua complexa estrutura política e administrativa, o Estado diferencia-se de qualquer entidade da iniciativa privada.

Quanto à fragmentação do poder, Cruz (1997a, p.31) explica que:

“(enquanto condensação de interesses antagônicos) e a variedade de interesses conflitantes são o oposto da concentração de poder na entidade do sistema de mercado, e isto implica em critérios distintos para a avaliação dos resultados”.

Deste modo, quando se configura a descentralização do poder no setor público, tem-se a fragmentação referida. A tendência gerencial favorece a delegação de poder visando a agilidade na tomada de decisão e, considerando-se a diversidade de serviços prestados e a complexa estrutura administrativa, torna-se comum a fragmentação do poder. Relacionados à fragmentação do poder estão a diversidade política e a autonomia dos entes da federação e os Poderes.

A responsabilidade do gestor público, segundo Bargues (1992), deriva do parlamento, que o avalia. A discussão nos Poderes e no parlamento brasileiro consubstanciou a Lei de Improbidade Administrativa (1992) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000), entre outras normas que visam atribuir maior responsabilidade e gerar uma conduta mais adequada dos gestores públicos.

Segundo Cruz (1997a), o resultado econômico-financeiro, que representa o eixo central da avaliação das entidades privadas, deve ser considerado sob um enfoque

diferente no setor público. O autor (1997, p.31) destaca que “é o enfoque nos resultados obtidos, diante dos recursos financeiros utilizados; que constitui o núcleo central para avaliar a economicidade, eficiência e eficácia” no setor público. Lembre-se, neste sentido, que os resultados alcançados pelo setor público podem ser mensuráveis ou não mensuráveis, devido a fatores subjetivos ou complexos que impossibilitam suas medições.

Na mesma linha de pensamento, Graham e Hays (1994) destacam a falta de um determinante econômico como uma das características especiais das organizações públicas. Isto se reflete em metas menos específicas do que o lucro. Afirmarções como conduzir as coisas no interesse do público ou melhorar a saúde e segurança públicas, restam como metas imprecisas, na falta de um padrão mais acurado.

Resende (2001, p.113-114), ao tratar da análise de custo-benefício dos programas governamentais, reforça a supracitada característica diferencial entre as entidades públicas e as privadas:

No caso de empreendimentos executados no setor privado, a escolha entre alternativas para o atingimento dos objetivos do grupo é, normalmente, feita mediante comparações com taxas de retorno estimadas para cada projeto, com a finalidade de estabelecer qual a alternativa que oferece os melhores índices de lucratividade. No caso de programas governamentais, o raciocínio é semelhante, recomendando-se apenas substituir a óptica privada de avaliação de custos e resultados (lucros) por uma abordagem que procure revelar os custos e benefícios sociais de cada projeto.

Deste modo, a ausência do determinante econômico pode ser substituída por um determinante de benefício social, cuja mensuração costuma ser mais difícil, mas que pode ser comparada com os custos dos projetos governamentais, na análise posta por Resende (2005). Referida mensuração é dependente de um respaldo informacional de contabilidade de custos regularmente implantada e confiável.

Por outro lado, apesar da pertinência e lucidez contidas na afirmação de Resende (2001), não se alcançou, em termos de “índices de benefícios sociais”, consolidação com semelhante grau de abrangência. Aquilo que os índices de lucratividade expressam para a gestão empresarial ensejaria um conglomerado de índices para a gestão pública estatal brasileira. Ademais, a aceitação, a legitimação e o hábito de apurar e divulgar a consolidação de índices como instrumento de avaliação, não é tão simples quanto pode parecer.

A ausência de contabilidade de custos, com valores unitários, plenamente implantada e tecnicamente escriturada nos sistemas adotados pelos entes públicos constitui outra barreira à aplicação da análise de custo-benefício. Quando muito, os

custos de projetos, atividades e operações especiais podem ser conhecidos apenas como uma média ou expressão monetária, sem o necessário respaldo do denominador comum físico que o consumiu, inibindo, por consequência, avaliação acerca da eficiência e da economicidade.

Segundo Graham e Hays (1994), o caráter monopolista do governo constitui importante desincentivo a uma operação eficiente, por estarem isoladas as atividades do Estado das forças do mercado. Além disso, todos os aspectos do recrutamento e utilização de recursos humanos também são, para Graham e Hays (1994), mais inflexíveis e altamente regulamentados, dificultando também esta importante função. Isto sem considerar outras fronteiras legais que limitam a ação do gestor público, bem mais numerosas do que no setor privado.

No que tange à dimensão legal, relacionada à reduzida liberdade pessoal do gestor público, a questão do orçamento é outro aspecto de importância crítica na gestão pública.

Parte do problema deve-se à falta de valorização do planejamento, além da crescente imprevisibilidade da economia e da sociedade, com mudanças muito rápidas e às vezes caóticas.

Em face dessas dificuldades, o orçamento tradicional dificulta consideravelmente a ação do gestor público, também por existirem leis que estabelecem punições associadas ao orçamento, como a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028/00). Isto pode limitar a ação dos gestores na consecução do melhor resultado para as entidades públicas, embora em alguns casos apontem crimes e inibam o descaso com o dinheiro público.

Outro aspecto diferencial das entidades públicas está na ligação da Contabilidade com o orçamento. A este respeito, Cruz (1989, p.125) explica que:

A contabilidade pública é ditada essencialmente pelo orçamento público. Isto a torna diferente das demais. Enquanto nas demais o orçamento é um mecanismo de planejamento extra-contábil aqui ele é uma lei básica para decisões e não raro limita atos e fatos.

A dimensão política também merece especial atenção. Esta dimensão tem diversos reflexos nas decisões dos gestores públicos. Segundo Lindblom (1981), a análise profissional baseada em pesquisas técnicas e análises de custo-benefício, representa papel apenas parcial nas decisões do gestor público.

Pode-se, para finalizar, mencionar alguns dos aspectos diferenciais do setor público estatal, sem a pretensão de esgotá-los, divididos em aspectos de mercado e aspectos políticos e organizacionais.

Aspectos de mercado: não existir concorrência para várias de suas atividades; não correr risco de falência por má gestão; não visar lucro, o que representaria um determinante econômico automático de desempenho; os clientes/usuários muitas vezes não opinam nem pagam diretamente pelos serviços recebidos; não aplicação do princípio da exclusão no atendimento das necessidades sociais; e caráter coercitivo do Estado na obtenção de receitas.

Aspectos políticos e organizacionais: dependência de vontade política para obter recursos, aprovar projetos, conseguir mudanças de estrutura e cultura organizacional; muitas vezes, excesso de cargos administrativos não relacionados à atividade fim; e limitações legais quanto a contabilização, ao orçamento inflexível, ao processo lento de mudanças de leis, ao recrutamento, demissão e remuneração de pessoal.

Por não haver uma regulação automática para os entes públicos, o controle dos gestores públicos acaba, em última análise, se dando pelas urnas nas eleições. A decisão popular no processo de escolha de políticos não se caracteriza, porém, como infalível em termos de seleção de bons gestores públicos, dada à existência de muitos aspectos subjetivos na decisão do eleitorado.

No entanto, segundo autores como Bresser-Pereira e Spink (1998), os aspectos diferenciais existentes entre o setor público e privado não devem constituir impedimento para uma ação eficiente e eficaz do Estado. Desta forma, o autor defende que a perspectiva gerencial, desenvolvida na administração privada, também é válida para as organizações públicas, incluindo parâmetros de controle gerencial para auxiliar a avaliação de desempenho.

## **2.1.5 As múltiplas dimensões de análise e o processo de decisão política**

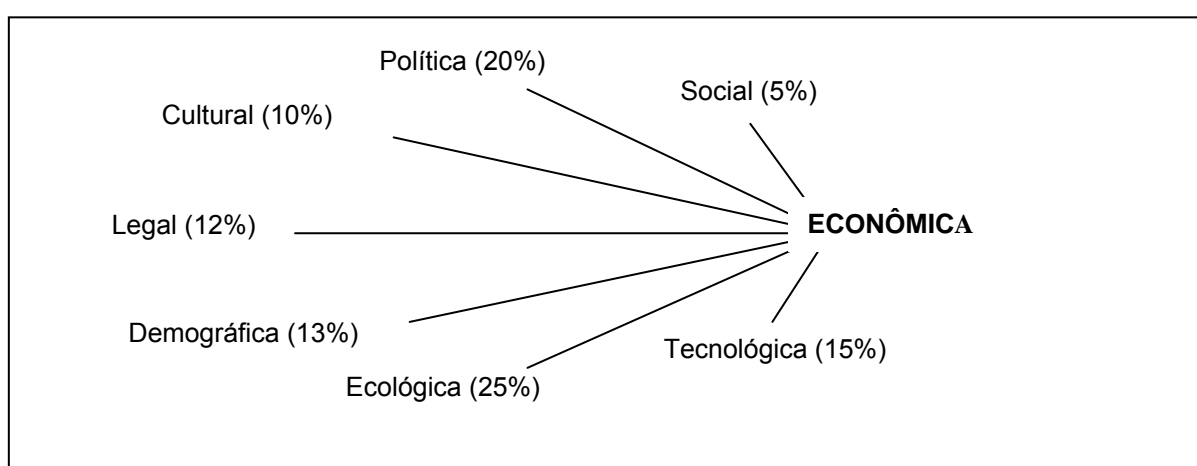
### **a) O processo de decisão política**

Conforme proposto por Oliveira (1998), da área de planejamento estratégico, existe um total de oito dimensões ou variáveis externas que envolvem as

organizações: a econômica, a social, a demográfica, a ecológica, a política, a cultural, a legal e a tecnológica.

Todas estas dimensões afetam as decisões e o desempenho das organizações, algumas em maior grau do que outras, como a dimensão econômica, bastante valorizada num ambiente capitalista. Já outras dimensões vão variar suas relevâncias de acordo com os valores dos decisores, acentuados ou não por fatores regionais e históricos.

O relacionamento destas dimensões é apresentado no esquema a seguir, conforme ilustração de Cruz (1997a), da área da auditoria governamental.



Esquema 4: Relações entre as múltiplas dimensões de análise  
Fonte: CRUZ (1997a. p.64).

O autor destaca que o foco central da ilustração foi a dimensão econômica, mas que em situações diferentes o foco dimensional e as taxas percentuais podem ser redistribuídas entre as demais dimensões. Este conceito é de grande importância na avaliação de resultados do setor estatal.

Por exemplo, um município pode ter obtido um ótimo resultado econômico (crescimento de receitas, superávit, boa liquidez, etc.), no entanto, foi desrespeitada a legislação, incorrendo-se em despesas sem autorização legislativa. Já outro município está cumprindo todas as leis, mas os resultados sociais reduziram a qualidade dos serviços públicos e de vida da população.

Outro exemplo: não se pode comparar igualmente um município rural de 5 mil habitantes no interior do país, que tem grande dependência de repasses federais e estaduais (FPM, ICMS, etc.), com um município com as características demográficas e econômicas do Município de São Paulo.

As possibilidades de análise são diversas e exigem muito critério do analista antes de fazer julgamentos, procurando diagnosticar mais do que as dimensões econômica e legal.

## **b) O processo de decisão política**

Segundo Lindblom (1981), a decisão política, como tema das ciências sociais, é um processo complexo que não ocorre de forma ordenada ou lógica, não apresentando início ou fim determinados. Esse processo é resultante da ação de participantes de diversas áreas do governo e da sociedade. Cada participante caracteriza-se por possuir determinados interesses e poderes relativos de atuação na decisão. Muitas vezes, esses interesses são divergentes, o que gera interações que Lindblom chama de jogo de poder. Nesse processo, a negociação pode resultar ou não em acordos com partes mais ou menos beneficiadas.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p.817), “nas organizações governamentais as decisões resultam de múltiplas pressões, freqüentemente conflitantes”. Os autores consideram que tais pressões são inevitáveis e muitas vezes desejáveis. Todavia, os autores (2002, p.817) destacam os riscos de desrespeito do interesse da sociedade em geral no sentido de garantir a reeleição dos executivos governamentais:

Essas pressões conflitantes podem inibir os gerentes de tomar decisões sadias; podem ser levados a preferir certos fornecedores ou a contratar amigos políticos. Estreitas políticas de suprimento e regulamentos de serviços tentam minorar tais pressões, com algum sucesso.

De acordo com Lindblom (1981), os principais jogadores do poder político incluem as autoridades governamentais eleitas e nomeadas, os líderes de partidos políticos, empresas e um grupo pequeno de cidadãos excepcionalmente ativos no campo político. Embora o processo de decisão política não considere análises exclusivamente técnicas ou profissionais, estas ainda permanecem essenciais na busca de soluções eficientes para todos.

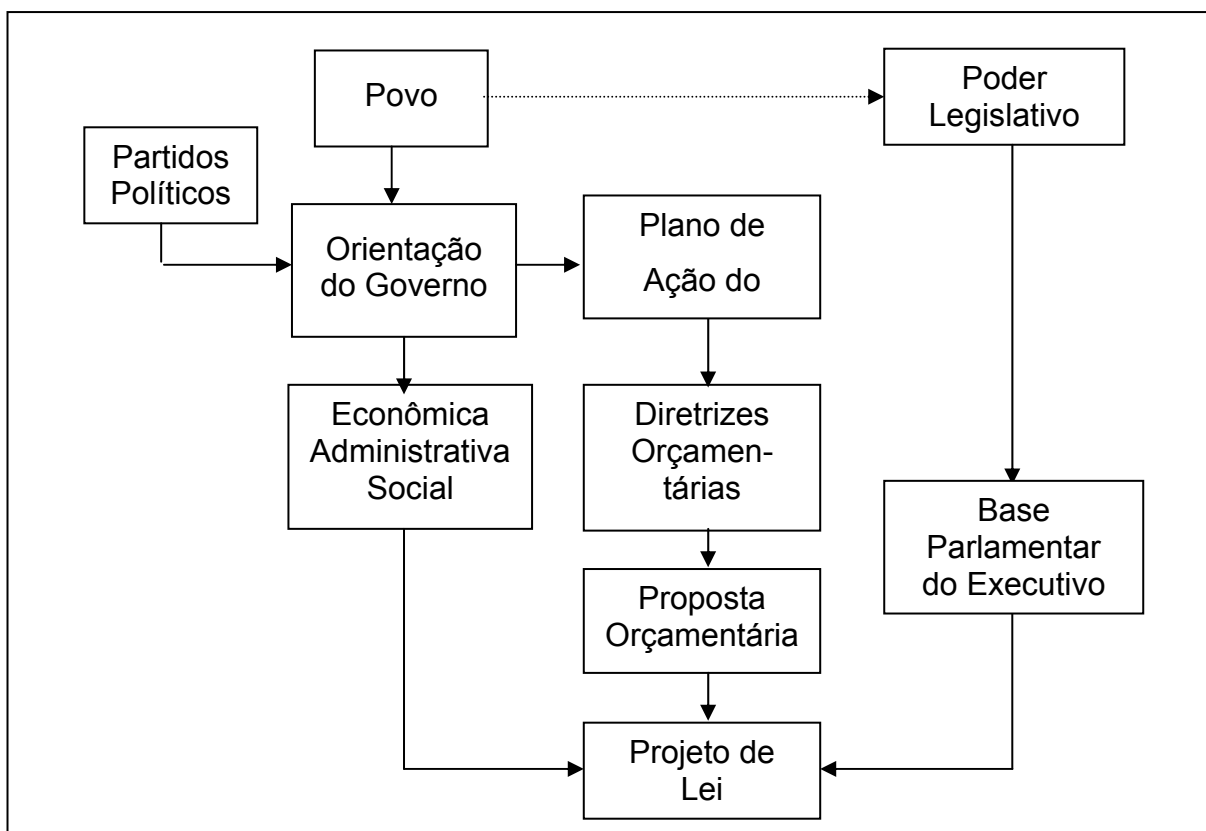
O processo de decisão política, como interação de forças, nem sempre respeita os valores e objetivos de todos os envolvidos, por vezes ignorando questões éticas em benefício de outras dimensões e interesses.

As decisões políticas têm profundo reflexo no uso dos recursos públicos, refletido no orçamento do Estado. Segundo Silva (1996, p.49), o orçamento público pode ser estudado sob os aspectos político, jurídico, econômico e financeiro.

Sob o aspecto político, o orçamento assume a forma do Plano de Governo ou Programa de Ação do grupo ou facção partidária que ocupa o poder. Silva (1996, p.49) apresenta a

Esquema 5, que evidencia os fatores que influenciam o sistema de planejamento governamental no Brasil.

Conforme o esquema proposto por Silva (1996), que não evidencia as influências de outros atores, o povo, juntamente com os partidos políticos, influencia diretamente a orientação do governo. Esta orientação do governo repercute no plano de ação e na Lei do Orçamento, que autoriza a arrecadação da receita e a realização da despesa pública.



Esquema 5: Fatores que influenciam o sistema de planejamento governamental  
Fonte: Adaptado de SILVA (1996. p.49).

## 2.2 Os municípios

### 2.2.1 Conceitos de município

A palavra município, segundo Acquaviva (2000, p.847), tem origem no latim “munus capere, sendo munus encargo, função, dever público ou privado, e capere, captar, tomar, receber”.

Segundo IBAM (2002, p.1), com base no art. 87 da Constituição de Alagoas, “Município é a circunscrição do território do Estado na qual cidadãos, associados pelas relações comuns de localidade, de trabalho e de tradições, vivem sob uma organização livre e autônoma, para fins de economia, administração e cultura”.

De acordo com Ferreira (1986, p.1111), município é a “circunscrição administrativa autônoma do estado, governada por um prefeito e uma Câmara de Vereadores”.

Para Matias e Campello (2000, p.21):

O Município deve ser entendido como o espaço físico onde ocorre a produção de bens e serviços, a circulação de mercadorias, e onde realmente são implementadas todas as ações, sejam de origem da esfera Federal, Estadual ou Municipal, ou ainda, de origem privada.

Segundo Ckagnazaroff (1989, p.105), o município “é o espaço político aberto, articulado em uma rede de relações sociais, econômicas e políticas que vão constituir a sociedade política nacional, não obstante geograficamente delimitado”.

Para Silva (1986, p.796), o “município é uma subdivisão político-administrativa de um país para fins de desempenhar funções próprias de governo local”.

Município, como termo do direito administrativo, é descrito da seguinte maneira por Diniz (1998, p.324):

Pessoa jurídica de direito público interno de administração direta dotada, constitucionalmente, de autonomia político-administrativa, com capacidade de ter governo próprio e de legislar no âmbito de sua competência, para a consecução de seus interesses peculiares e realização de suas finalidades locais.

O mesmo autor (1986, p.324) apresenta ainda as seguintes descrições para município:

2. Circunscrição territorial administrada por um prefeito, para atender a seus interesses e executar as leis emanadas dos vereadores eleitos pelo povo. 3. Conjunto orgânico de famílias, associações naturais que, reconhecidas pelo Estado, tornam-se legais (Ataliba Nogueira). 4. Área, mais ou menos conveniente, fixada sob autoridade estatal, para a execução local de



funções consideradas de seu interesse (Lane Lancaster). 5. Corporação territorial intercalada do Estado, com governo próprio, que se realiza por meio de órgãos escolhidos e próprios, regulando, em seu próprio nome, os assuntos da comunidade local nos limites das leis e com auto-responsabilidade (Erich Becker). 6. Unidade geográfica divisionária do Estado, dotada de governo próprio para a administração centralizada de serviços estaduais e para o trato de interesses locais (Oswaldo Trigueiro). 7. Unidade autônoma federativa do Estado (Geraldo Magela Alves).

### 2.2.2 Origem histórica do município

A origem histórica do município, de acordo com Acquaviva (2000), foi na antiga Roma, no século I a.C., tendo sido ignorado durante os duzentos anos da monarquia e dos quase 500 anos da república romana. Segundo o autor (2000, p.847), “somente com Sila, por volta de 8 a.C. teria sido instituído o municipalismo, sem embargo de alguns autores afirmarem a primazia de Julio Cezar na sua instituição, mediante a Lex Julia Municipalis, no ano 40 a.C.”.

Segundo IBAM (2002, p.2), o Império Romano, para manter controle sobre os territórios dominados:

trocava sua sujeição e fiel obediência às leis romanas, ou seja, ao Senado, por alguns privilégios, como o direito de contrair matrimônio (*jus connubium*), ao comércio (*jus commercium*) e à eleição de governantes para suas cidades (*jus suffragii*). Se obtivesse todos estes privilégios, o Município era tido como aliado ou confederado (*foederata*), gozando da maior autonomia que o Senado concedia, em relação ao direito romano (*jus italicum*); os que não tinham todos estes privilégios também não tinham direito a voto (*municipia coeritas* = municípios cujos cidadãos eram privados do voto).

Silva (1986, p.796) destaca que os romanos inovaram no campo do governo, “pois buscaram uma certa descentralização ao outorgarem a determinadas cidades da Itália a faculdade de autogoverno, i.e., a condição de município”.

A administração de um município no Império Romano era exercida, segundo IBAM (2002, p.2):

a) por um colegiado, composto de dois (*duumviri juridicundo*) ou quatro (*quatuorviri juridicundo*) magistrados, com plenos poderes, especialmente o de justiça; b) pelos edis, ou servidores auxiliares, encarregados do setor administrativo e de polícia; c) pelo questor ou exator, encarregado da arrecadação de tributos; d) pelo curador (*curator*), ou fiscal dos negócios públicos; e) pelo defensor da cidade (*defensor civitatis*); f) pelos notários (*actuaria*) e g) pelos escribas, ou copistas dos documentos públicos. Todos os servidores eram auxiliares do colegiado.

Com o declínio do Império Romano e o início do feudalismo, os municípios foram extintos pelos feudos. Tal processo ocorreu associado à substituição da vida urbana pela rural, com a economia fundada na agricultura.

Após esse período de extinção dos municípios, a partir do século XII d.C., segundo Acquaviva (2000), começaram a se desenvolver as grandes cidades dos países europeus, como na França, Itália, Alemanha e Inglaterra. Segundo Silva (1986), o desenvolvimento do comércio levou ao florescimento das cidades e da instituição municipal em várias partes da Europa.

Em Portugal, “as instituições preservaram a influência romana, valendo destacar a alcaide como representante do poder central dos Conselhos dos Homens Bons, semelhantes às Cúrias romanas” (SILVA, 1986, p.796).

Segundo Silva (1986, p.796), a introdução dos municípios na América se deu logo após a descoberta ou a colonização, sendo que o próprio Cristóvão Colombo fundou o primeiro, La Isabela, na atual República Dominicana, em 1494.

O mesmo autor (1986) destaca o papel relevante desempenhado pelos municípios no período colonial, exercendo algumas das raras funções governamentais da época, inclusive a distribuição da justiça, de modo que “coube ao município desempenhar o papel de única manifestação do governo representativo nos domínios coloniais, ainda que essa prerrogativa fosse limitada às classes dominantes representadas pelos chamados ‘homens bons’”.

### **2.2.3 Evolução dos municípios no Brasil**

Segundo IBAM (2002, p.2), o município brasileiro, como unidade político-administrativa, “tem origem no modelo da República Romana, que o impôs às regiões conquistadas, como a Península Ibérica, de onde, naturalmente, chegou ao Brasil-Colônia”.

“Inspirado no modelo romano, onde exercia funções políticas, legislativas e administrativas, o Município também recebeu influências de visigodos e árabes, chegando à comuna portuguesa para, então, vir a se implantar em terras brasileiras”. (IBAM, 2002, p.2).

O município foi introduzido no Brasil, de acordo com Mello (2001, p.80), no princípio do período colonial:

Com base nas Ordenações Filipinas, que transformaram os conselhos em câmaras, compostas de vereadores, com funções administrativas, do procurador, espécie de advogado do município, dos almotacés, com funções executivas subalternas, e dos juizes ordinários, com jurisdição civil e criminal.

Segundo Acquaviva (2000, p.874), “o regime municipal brasileiro foi implantado com o Governo Geral, em 1549, na vigência das Ordenações Manuelinas, submetendo-se, mais tarde, às Ordenações Filipinas (início do séc. XVII)”.

Segundo IBAM (2002, p.3), as Ordenações Afonsinas, Manuelinas e Filipinas:

Regeram o Brasil desde seu descobrimento até a Independência, transplantaram o modelo municipal lusitano para nosso País, com as mesmas atribuições políticas, administrativas e judiciais. Desta forma, nossos Municípios tinham um Presidente, três Vereadores, um Procurador, dois Almotacés, um Escrivão, um Juiz de Fora vitalício e dois Juizes Comuns, eleitos com os Vereadores. Assim nasceu a administração da primeira vila brasileira, a de São Vicente, em 1532.

Este período do Império é considerado, por IBAM (2002, p.4), como de grande imobilidade para os municípios, frente à centralização do poder do Império.

A primeira Constituição brasileira, do Império, de 1824, de acordo com Acquaviva (2000), disciplinava as câmaras municipais, em seus artigos 167 e 168:

Art. 167. Em todas as cidades e vilas ora existentes, e nas mais que para o futuro se criarem, haverá Câmaras, as quais compete o governo econômico e municipal das cidades e vilas.

Art. 168. As Câmaras serão eletivas e contrapostas do número de vereadores que a lei designar, o que obtiver maior número de votos será presidente.

Deste modo, de acordo com Mello (2001, p.81):

As Câmaras eram eletivas e o exercício das funções municipais, não definidos, consistia na formulação de posturas policiais, na aplicação das rendas do município e na discussão das próprias atribuições, que seriam estabelecidas por uma lei regulamentar. Não foi, porém, assegurada na Constituição, nem na legislação regulamentar, a autonomia do município, no sentido que veio a ter posteriormente.

A Constituição de 1891, segunda Constituição brasileira e primeira Constituição republicana, segundo Acquaviva (2000, p.875), “preservou, sem grandes detalhes, a autonomia municipal”. Seu art. 68 diz: “Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo que diga respeito ao seu peculiar interesse”.

Quanto ao artigo supracitado, Mello (2000, p.81) comenta que “como nem a Constituição de 1891 nem qualquer outra lei complementar definiu o conceito de peculiar interesse dos municípios, a autonomia destes foi extremamente débil em quase todos os estados da federação”.

Sem diretrizes definidas, IBAM (2002, p.4) explica que o município ficou sujeito aos interesses e às feições que lhe desse o Estado (instrumento do coronelismo), tais como:

- organizar as instituições municipais;
- definir a competência destas instituições;
- definir a composição do governo;
- definir os tipos de controle que exerceria sobre o Município;
- nomear o Chefe do Poder Executivo (apenas em 8 Estados era eleito);
- denominar o Chefe do Executivo: em alguns, era Prefeito, noutros, Intendente e, ainda noutros, Presidente Municipal;
- sem exceção, manipular as finanças municipais.

A Constituição de 1934, segundo Acquaviva (2000, p.875), no seu art. 17 “tratou, de forma bem mais abrangente, as bases da organização municipal, bem assim a eleição de prefeitos e das Câmaras Municipais, normas sobre tributos e a arrecadação respectiva, e a organização dos serviços de sua competência”.

Deste modo, para Mello (2001), a Constituição de 1934 fortaleceu consideravelmente os governos municipais.

Segundo IBAM (2002, p6):

Os fatos políticos dos anos 1930-1934 pressionaram Getúlio Vargas a convocar uma Assembléia Constituinte, cujos trabalhos culminaram na Constituição de 16 de julho de 1934. Restabelecia-se a Federação, reduzia-se a competência dos Estados, inclusive sobre a organização municipal, cuja autonomia adquire nível de importância equivalente à da União e à dos Estados, explícita e claramente definida no artigo 13.

A Carta Política do Estado Novo, de 1937, com a ditadura estabelecida por Getúlio Vargas, é considerada “notoriamente autoritária e centralizadora” (Acquaviva, 2000, p.875). Tal constituição “praticamente eliminou a autonomia municipal, ao impor a nomeação de prefeitos e vereadores pelo Executivo estadual (Acquaviva, 2000, p.875)”.

Além disso, segundo Mello (2001, p.82), “foram suprimidos os Poderes Legislativos dos três níveis de governo, os governadores estaduais passaram a ser chamados de interventores e eram nomeados pelo presidente da República”.

Após a deposição de Getúlio Vargas, a nova assembléia nacional constituinte restabeleceu a democracia e o federalismo. A Constituição de 1946, em seu art. 28, restaurou a autonomia municipal.

De acordo com IBAM (2002, p.8):

Graças à presença de renomados municipalistas, como Aliomar Baleeiro, Otávio Mangabeira, Nereu Ramos, Juracy Magalhães e Hermes Lima, entre outros, na Constituinte de 1946, o Município ganhou raízes mais profundas

no texto legal, na seqüência, inclusive, do que já haviam esboçado na reforma de 26 e na Carta de 26 e de 34.

Tais raízes de autonomia, segundo Acquaviva (2000, p.875), foram garantidas “pela eleição do prefeito e dos vereadores, pela administração própria dos assuntos de seu peculiar interesse, decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e organização dos serviços públicos locais”.

IBAM (2002, p.8) resume a nova feição municipal da seguinte forma:

- é uma das três divisões político-administrativas do País, junto com a União e os Estados;
- seus Prefeitos e Vereadores serão eleitos pelo povo;
- mantém, como privativos, cinco impostos;
- podem cobrar taxas por serviços prestados e contribuições de melhoria;
- as intervenções municipais (extremamente livres, até então) só podem ocorrer, agora, sob duas condições: atraso no pagamento de dívida fundada ou de empréstimo garantido pelo Estado.

O estabelecimento do regime militar, em 1964, segundo Mello (2001), afetou alguns aspectos da autonomia municipal, bem como vários aspectos do processo político brasileiro. A Constituição de 1967 e sua reforma de 1969, segundo IBAM (2002), embora tenham mantido as conquistas municipais que vinham da Constituição de 1934, foram empalidecidas pela centralização dos poderes na União.

Conforme exposto por IBAM (2002, p.9):

Regrediu-se ao sistema de nomear Prefeitos para Capitais, estâncias hidrominerais e de Municípios considerados de interesse da segurança nacional, incluindo-se os de fronteira e outros, onde se instalavam indústrias críticas para a segurança, para os "deuses da época". Deste modo, cerca de 180 Municípios perderam prerrogativas, só restabelecidas pela Emenda Constitucional de junho de 1982. Neste período, impediu-se que 42% da população brasileira tivessem o direito de escolher seus Prefeitos, por voto secreto e livre.

No que tange ao Poder Legislativo, de acordo com IBAM (2002, p9), “limitaram-se, também, as funções das Câmaras, absorvidas pelo Executivo municipal, tal como ocorria no âmbito estadual e no federal”, embora as câmaras municipais nunca tenham sido postas em recesso.

A Constituição de 1988, segundo Mello (2001, p.84), fortaleceu sob vários aspectos os municípios, “alcançando uma posição única entre os países em desenvolvimento”.

Uma das principais inovações da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, é explicada por IBAM (2002, p.10) da seguinte forma:

Nas Constituições anteriores, o Município não era expressamente mencionado como parte integrante da Federação, embora fosse ponto pacífico para muitos doutrinadores que a Federação brasileira compreendia, também, os Municípios.

A Constituição, promulgada dia 5 de outubro de 1988, liquidou a questão através de seus artigos 1º e 18. O caput do art. 18 da Constituição Federal esclarece a autonomia dos municípios da seguinte forma: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Em termos práticos, segundo IBAM (2002, p.10), a autonomia municipal significa que:

O Governo Municipal não está subordinado a qualquer autoridade estadual ou federal no desempenho de suas atribuições exclusivas e que as leis municipais, sobre qualquer assunto de competência expressa e exclusiva do Município, prevalecem sobre a estadual e a federal, inclusive sobre a Constituição Estadual em caso de conflito, como tem sido da tradição brasileira, salvo alguns *curto-circuitos* institucionais ao longo da história.

A competência dos municípios é tratada nos artigos 29 e 30 da Constituição.

Os municípios, assim como os demais órgãos da administração direta e autárquica, estão obrigados legalmente a manterem uma contabilidade oficial regida pela Lei nº 4.320/64. O capítulo a seguir trata da contabilidade e do orçamento público, bem como da gestão financeira e fiscal exigida e necessária aos municípios brasileiros.

## **2.3 A Contabilidade Pública seus demonstrativos**

### **2.3.1 A Contabilidade e o orçamento público**

A Contabilidade, na qualidade de ciência social e aplicada cujo objeto é o patrimônio, tem o objetivo de, segundo Iudícibus & Marion (1999, p.53), “fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade”.

Para atender seus objetivos, Iudícibus *et al* (1998, p.21) explicam que a Contabilidade conta com uma:

metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais,

financeira e econômica de qualquer ente, seja este uma pessoa física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc.

Deste modo, a metodologia de que dispõe a Contabilidade tem um amplo campo de aplicação, abrangendo qualquer espécie de entidade econômico-administrativa. Entre estas entidades estão os entes públicos, que dispõe de um ramo das Ciências Contábeis para seu estudo patrimonial.

Segundo Cruz (1989, p.9), a Contabilidade Pública é:

a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e sua execução, a movimentação patrimonial e financeira e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

A Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público (TCE/SC, 2001b, p.102) conceitua a Contabilidade Pública como o “ramo da contabilidade que estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações”.

Silva (1996, p.162) utiliza o termo Contabilidade Governamental, conceituando-a como “uma especialização da ciência contábil voltada para o estudo e análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública”.

Segundo Kohama (1989, p.44), a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, tendo por objetivo:

Captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias [...]

Dentro do objetivo de fornecer informações úteis para diversos fins, a Contabilidade Pública atende usuários internos e externos diferenciados do setor privado. Entre os usuários da informação contábil produzida no setor público, Cruz (1997a, p.32) cita os seguintes: gerentes, associação de servidores, credores, investidores, público em geral, instituições financeiras, contribuintes e analistas financeiros.

É importante notar que no setor público estatal brasileiro, principalmente nos entes menos desenvolvidos tecnicamente, tais como os municípios de pequeno porte, a Contabilidade exigida pela Lei nº. 4.320/64, segundo Cruz (1997b, p.32), representa o papel de "garante dos controles internos".

Este controle exigido pela lei corresponde ao controle formal da administração pública e visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas em nível nacional.

Existe ainda o controle substantivo, dependente da iniciativa administrativa, que visa, segundo Cruz (1997b, p.34), "avaliar o mérito das despesas públicas", estando para isso ligado a parâmetros de economicidade, eficiência e eficácia.

Segundo Silva (1996, p.163), a Contabilidade Governamental diferencia-se da Contabilidade Geral pelas características apresentadas no Quadro 3.

Aspectos	Contabilidade geral	Contabilidade governamental
Campo de investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de caixa para as receitas e de competência para as despesas.
Objetivos	Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).	Determina o resultado da gestão (superávit ou déficit).
	Controle das operações.	Controle das operações.
	Prestação de contas ao Conselho de Administração e aos acionistas.	Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população.
	Tomada de decisões da empresa.	Tomada de decisões do Governo.
Natureza dos dados revelados	Controle orçamentário flexível.	Controle orçamentário rígido.
	Revela custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários etc.	Revela custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde, etc.
	Revela dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante.	Revela dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta nenhuma das demonstrações com os efeitos da inflação.
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema.	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas durante o exercício.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações.	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são evidenciados nas demonstrações.

Quadro 3: Diferenças entre a contabilidade governamental e a geral  
Fonte: Adaptado de SILVA (1996, p.163).

Cabe um destaque sobre a característica apontada por Silva (1996) no que tange a natureza dos dados revelados sobre custos. No ano de 2002, encontram-se em fase de implantação, nos Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, sistemas de custos que visam fornecer informações além das apontadas pelo referido autor, no ano de 1996.



As metodologias desenvolvidas fundamentam-se no custeio baseado em atividades. No Estado da Bahia, a iniciativa está sendo coordenada por José Andrade Costa, Superintendente de Administração Financeira do Governo do Estado. No Rio Grande do Sul, o Sr. José Paulo Leal, da Secretaria da Fazenda do Estado, vem realizando a divulgação do sistema de custos.

Ainda sobre custos na administração pública, no Município do Rio de Janeiro, destaca-se o trabalho coordenado pelo Prof. Lino Martins da Silva, Chefe da Controladoria Geral do Município.

No meio acadêmico, encontra-se a metodologia desenvolvida pelo Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB), do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC. No NICB, professores e pesquisadores desenvolveram uma metodologia de sistema de custos fundamentada do custeio baseado em atividades (ABC), adaptada para unidades operativas de municípios de pequeno porte. Tal enfoque justifica-se pela predominância de municípios com menos de 50 mil habitantes no Brasil e pela constatada carência de metodologias e de pessoal capacitado na matéria.

O orçamento público, segundo Burkhead (1971, p.5), “suruiu, como instrumento formalmente acabado, na Inglaterra por volta de 1822”. Desde então o orçamento tem passado por uma evolução conceitual. O orçamento tradicional possuía como principal função o controle político, ou seja, verificação da legalidade na utilização dos recursos autorizados pelo Poder Legislativo. Buscava-se a preservação do equilíbrio das contas públicas, evitando-se o crescimento das despesas e a conseqüente elevação da carga tributária.

Porém, ao final do século XIX, de acordo com Giacomoni (1996), o orçamento tradicional já não atendia os anseios sociais e governamentais, surgindo então o orçamento moderno. O orçamento público passou a refletir o anseio pela reforma, deixando se ser apenas um mero demonstrativo. Segundo o autor (1996, p.62):

A reforma orçamentária na sua essência exigia que os orçamentos públicos deveriam constituir-se em instrumentos de administração, de forma que auxiliassem o Executivo na várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. A partir de suas características como documento de “antecipação”, o orçamento representaria a própria programação de trabalho do governo.

Destaca-se também a importância do orçamento público na atuação estatal na economia, através de suas três funções, propostas por Richard Musgrave: alocativa,

distributiva e estabilizadora. Deste modo, o orçamento é o principal instrumento da ação estatal na economia.

Segundo Cruz (1989, p.17), o orçamento público “é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte”.

Para Angélico (1985, p.24), o orçamento público não é apenas uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Este programa contém:

planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material desse órgão expressar sua autorização é a lei.

Conforme Cruz (1989), a contabilidade pública é ditada essencialmente pelo orçamento público, fato que a torna diferente das demais. Na administração pública brasileira o orçamento é uma lei orientadora de decisões com potencial de limitar atos e fatos.

A seguir são apresentados alguns termos do orçamento público, sem a pretensão de esgotar os diferentes conceitos. Em seções seguintes serão aprofundadas as classificações das receitas e das despesas públicas.

Receita pública, segundo Angélico (1985, p.78), “em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos”. Isto torna a receita sinônima de entradas ou ingressos financeiros. A receita orçamentária é aquela que integra o orçamento público e que o Estado pode dispor como sua propriedade.

Despesa pública é conceituada por Silva (1996, p.100) como:

todos os desembolsos efetuados pelo estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

A despesa orçamentária é aquela que integra o orçamento, seja ela derivada da lei orçamentária ou de créditos adicionais, sendo disciplinada pelos artigos 12 e 13 da Lei nº 4.320/64.

A receita orçamentária divide-se em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. O § 1º do art. 11 da Lei nº 4.320/64 estabelece que receitas correntes são:

as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público e privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

O § 2º do mesmo artigo estabelece que as receitas de capital são:

as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público e privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

São três os instrumentos de planejamento e orçamento instituídos pela Constituição de 1988, em seu artigo 165: a Lei do Plano Plurianual; a Lei de Diretrizes Orçamentárias; e a Lei do Orçamento Anual.

O planejamento estratégico do setor público estatal brasileiro é realizado, em cada esfera de governo, por meio do Plano Plurianual (PPA), que tem duração de quatro anos. O PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O planejamento operacional contará com dois instrumentos: a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA). A LDO compreenderá metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LOA obedecerá a LDO e compreenderá, também de acordo com o art. 165 da CF/88:

- a) o orçamento fiscal dos Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta;
- b) orçamento de investimentos das empresas cujos entes públicos detenham a maioria do capital social; e
- c) orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a eles vinculados.

A principal lei disciplinadora do direito financeiro no setor público brasileiro é a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei, segundo Angélico (1985, p.21), é a “carta magna da legislação financeira do país”. Conforme esclarecimento dado por seu art. 1º, a lei “estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

A Lei nº 4.320/64 atua em associação com a Lei Complementar nº 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tendo em vista que ambas tratam de finanças públicas. O capítulo a seguir fornece uma visão geral da LRF, no sentido de propiciar bases para compreensão dos aspectos legais aos quais o modelo proposto nesta tese está vinculado.

Convém destacar que a Lei nº 4.320/64 está em processo de reformulação no Congresso Nacional desde 1996, através do Projeto de Lei Complementar nº 135/96 e outros associados. A reformulação discutida para a lei, que surgiu em meio à reforma do Estado promovida no Governo Fernando Henrique Cardoso, ainda não prosperou. Como consequência, a pressão interna e externa em aprovar a LRF para o ano de 2000, associada a órgãos como o Fundo Monetário Internacional (FMI), fez esta se antecipar à alteração da Lei nº 4.320/64.

### **2.3.2 Visão geral da Lei de Responsabilidade Fiscal (L.C. nº 101/00)**

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Fiscal ou simplesmente por LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O caput do art. 1º apresenta a finalidade da Lei:

“Art. 1o. Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.”

Foi uma lei criada para regulamentar o art. 163, do Capítulo II (das finanças públicas), do Título IV (da tributação e do orçamento) da Constituição Federal de 1988.

Quanto à abrangência da Lei, os parágrafos 2º e 3º do art. 1º estabelecem o rol de responsáveis pela observância de seus comandos legais:

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

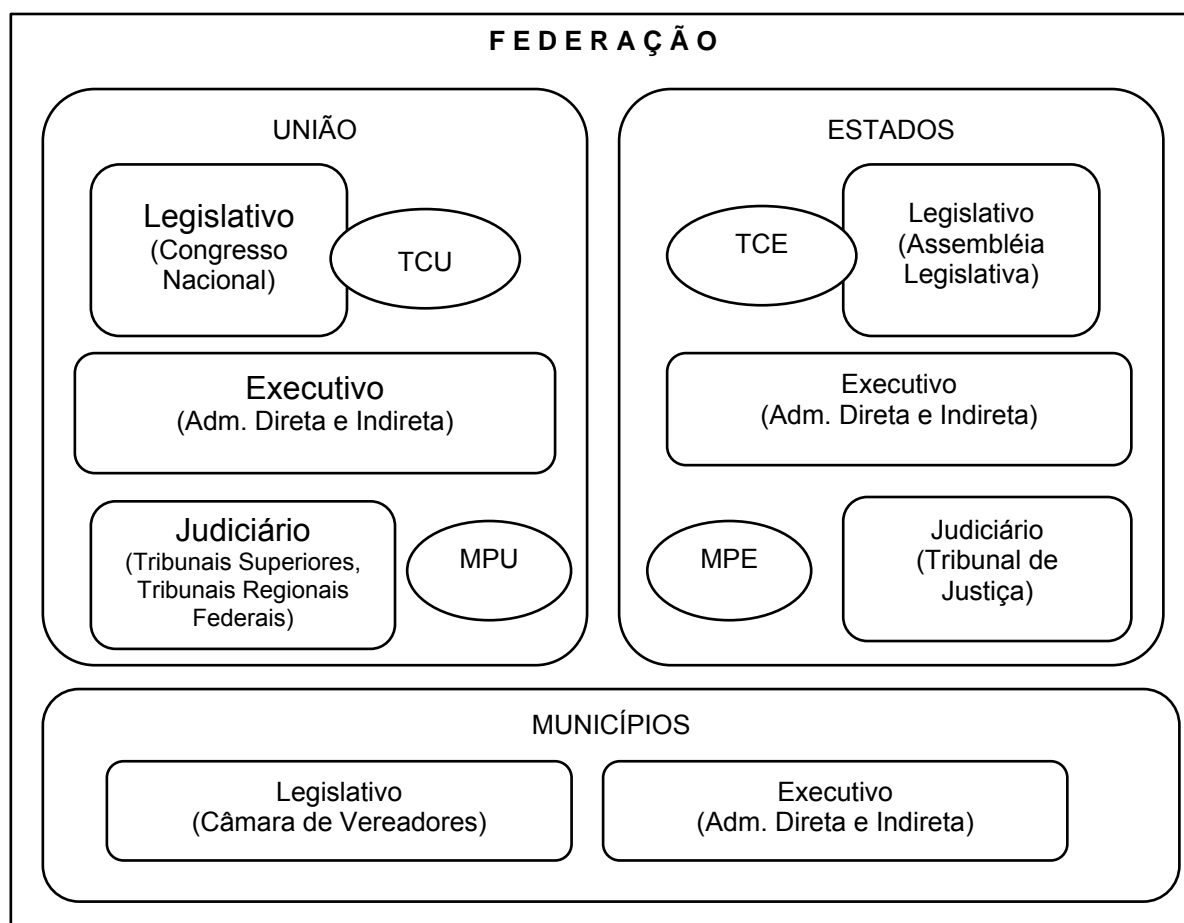
a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.”

Porém, segundo TCE/SC (2001a, p.14), “por se tratar de lei complementar nacional, a obrigatoriedade de seu cumprimento atinge toda a sociedade e não somente os entes indicados no art. 1º”. Deste modo, pode-se apresentar o esquema a seguir, que demonstra a abrangência da LRF.



Esquema 6: Entidades abrangidas pela LRF  
Fonte: Adaptado de TCE/SC (2001a, p.14).

No esquema, observa-se a ligação dos Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e da União (TCU) ao respectivo Poder Legislativo. Deste modo, essas entidades fiscalizadoras estão também sujeitas ao cumprimento da LRF. Nos casos de estados que possuem Tribunais de Contas separados, um para o estado e outro para os municípios, a validade é a mesma, bem como para os municípios que possuem Tribunal de Contas próprio (São Paulo e Rio de Janeiro).

No caso dos Ministérios Públicos (MPU e MPE) da União e dos estados, vinculados ao Poder Executivo, houve uma separação quanto à dependência ao

Poder, devido ao caráter de tais entidades, no processo de investigação e sua necessária isenção política.

Sobre o alcance da LRF, Nunes (2002, p.13) destaca que:

A LRF é um verdadeiro código de boas condutas aplicável a todos os entes da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – , em todos os Poderes, no conceito mais abrangente da administração pública. Aplica-se à administração direta, indireta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ali definidas como as que recebem recursos fiscais para custeio ou investimento.

Deste modo, segundo a autora (2002, p.13), “devem cumpri-la todos os que exercem cargos, emprego ou função pública, independentemente do nível hierárquico”.

Segundo especialistas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG, 2002), a LRF pode ser entendida como "um código de conduta para os administradores públicos que passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade".

Neves (2000, p.1) explica que a finalidade da LRF é "disciplinar a gestão dos recursos públicos atribuindo mais responsabilidade aos seus gestores". Esclarece ainda, que a palavra fiscal é um "termo que congrega todas as ações que se relacionam com a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos".

Segundo TCE/SC (2001a, p.11), “em síntese, a Lei Fiscal objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos atrelando maior responsabilidade aos seus gestores”. Para Nunes (2002, p.13), assessora econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e uma das responsáveis pela elaboração da proposta da LRF, esta Lei “tem por objetivo o equilíbrio permanente das finanças públicas”. A autora (2002, p.13) destaca a restrição orçamentária, como parte da LRF, da seguinte forma: “o governante não deverá, em média, gastar mais do que arrecada. Espera-se, dessa forma, prevenir a geração de déficits imoderados e reiterados, assegurando o equilíbrio fiscal de forma permanente”.

O significado de gestão fiscal responsável é apresentado no § 1º do art. 1º, Capítulo I (disposições preliminares), da LRF:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária,

operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Com base no art. 1º da LRF, pode-se afirmar que o propósito da Lei é exigir a ação planejada e transparente na condução da administração pública brasileira. O objetivo deste tipo de ação governamental é o de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Os meios utilizados pela lei são, portanto, a exigência do cumprimento de metas para receitas e despesas, obediência a limites para despesas com pessoal, condições e limites para dívida pública, entre outros. Cabe lembrar que os entes (União, estados, municípios e Distrito Federal) já obedecem outros limites estabelecidos pela Constituição Federal e outras normas.

Cruz *et al* (2001, p.16), identificam os seguintes pontos componentes do conceito de gestão fiscal responsável, com base no § 1º da LRF:

- a) ação planejada e transparente;
- b) prevenção de riscos e correção de desvios;
- c) afetação do equilíbrio das contas públicas;
- d) cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- e) obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;
- f) condições no que tange a renúncia de receita;
- g) condições no que tange a geração de despesas com pessoal;
- h) condições no que tange a geração de despesas com a seguridade social;
- i) condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidadas e mobiliária;
- j) condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- k) condições no que tange a concessão de garantias;
- l) condições no que tange a inscrição em restos a pagar.

Especialistas da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC, 2000, p.1), são incisivos em afirmar que a LRF “vai mudar a história da administração pública no Brasil. Através dela, todos os governantes passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade.”

O mesmo texto (SEF/SC, 2000, p.1) ainda apresenta que o objetivo da LRF é “melhorar a administração das contas públicas no Brasil. Com ela, todos os governantes passarão a ter compromisso com orçamento e com metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo.”

Embora a imprensa brasileira esteja criando grande debate e expectativa em torno da LRF e suas novidades, Cruz *et al* (2001) destacam que o surgimento de lei para regulamentar a ação dos gestores públicos não é uma novidade no Brasil. Na

verdade, outros mecanismos como a Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92) e o Decreto-lei nº 201/67, são bastante conhecidos e se dedicam a este tema.

A novidade da LRF, segundo Cruz *et al* (2001, p.14), "reside no fato de responsabilizar especificamente a parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual". Neste sentido, o autor aponta que o referencial de avaliação do desempenho é feito através de "controles localizados nos gastos com pessoal, nos limites de endividamento, organização do sistema próprio de previdência, transferências de recursos constitucionais e voluntários e déficit primário."

Adicionalmente, Cruz *et al* (2001, p.142) destacam que:

"O tratamento desse tema, por meio de Lei Federal, é uma experiência nova no Brasil, contudo, no âmbito supranacional, tem evoluído rapidamente, havendo, em diversos países, leis específicas sobre o assunto, como por exemplo, na Nova Zelândia, onde o *Fiscal Responsibility Act* combina regras e indicações, para a aplicação global, produzidas por organismos internacionais e entidades supranacionais".

A respeito da importância dos princípios de uma lei, o TCE/SC (2001a, p.12) explica que:

O estudo dos princípios é particularmente importante, pois são elementos supra legais que informam o ordenamento jurídico. A Lei, quando editada, deve manter consonância com os princípios maximizados em determinado momento histórico, refletindo assim os valores da sociedade para o disciplinamento de determinada matéria.

A Lei de Responsabilidade Fiscal envolve diversos princípios, sendo que os principais são o planejamento e a transparência, expressos em seu art. 1º.

Segundo Cruz *et al* (2001, p.16), o principal objetivo do planejamento para a administração é:

identificar os objetivos e gerar o processo capaz de garantir, no tempo adequado, a disponibilidade da estrutura de recursos necessários à execução de determinada ação concreta ou atitude decisória considerada relevante que possibilite um controle imediato.

O planejamento, segundo TCE/SC (2001a, p.12):

É condição prévia para a execução de ações governamentais. Com ele é possível saber antecipadamente o custo, a duração, os riscos, as implicações, a dimensão, dentre outros aspectos relativos às ações governamentais. O gestor deve agir preventivamente, sob pena de estar infringindo este princípio.

A SEF/SC (2000, p.1) destaca que o planejamento reforça a necessidade de agir sempre preventivamente e não corretivamente.



Para Cruz *et al* (2001, p.16 e 17), o planejamento e a transparência estão associados, já que a ação planejada das entidades públicas pode ser; “(1) transparente; (2) semitransparente; ou (3) não transparente”, cabendo aos usuários dos serviços públicos “julgar se o processo de planejamento é ou deixa de ser transparente”.

O TCE/SC (2001a, p.12) explica que “a transparência aparece na Lei Fiscal não na forma de um conceito mas sim como mecanismo para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais”.

O art. 48 da LRF trata da transparência da gestão fiscal, determinando seus instrumentos:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas destes documentos.

Portanto os instrumentos da transparência são:

- a) os planos, os orçamentos a lei de diretrizes orçamentárias;
- b) as prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- c) o relatório resumido da execução orçamentária e sua versão simplificada; e
- d) o relatório de gestão fiscal e sua versão simplificada.

Ligada á transparência está a participação popular nas decisões públicas, que também é considerada um princípio. O parágrafo único do art. 48 da LRF, que trata a participação popular, estabelece que a “transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

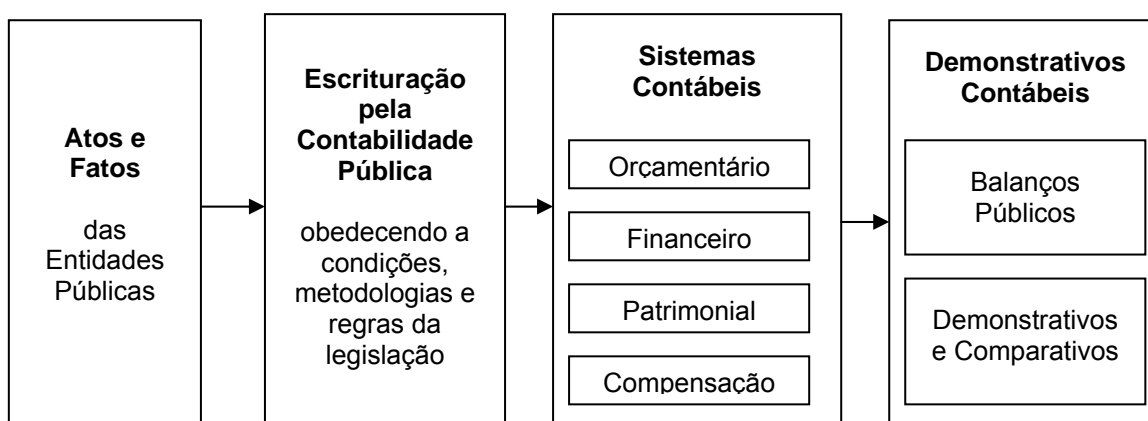
### **2.3.3 Demonstrativos contábeis produzidos**

Os relatórios contábeis produzidos no âmbito do setor público brasileiro para a União, estados, municípios e Distrito Federal, obedecem a normas legais específicas.

Os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64 costumam ser reunidos num volume único conhecido como Balanço Geral, que é publicado anualmente. Acrescentam-se ainda outros relatórios a este documento, com a

finalidade de atender as exigências específicas da prestação de contas para o tribunal de contas, e outros demonstrativos que, por ventura, sejam incluídos pelos órgãos técnicos.

O esquema a seguir demonstra como os sistemas da Contabilidade Pública estão inseridos na produção dos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64.



Esquema 7: Sistema da Contabilidade Pública para produção de demonstrativos contábeis

No que tange a orientação da elaboração dos Balanços Públicos, Kohama (1999, p.15) destaca que:

os balanços públicos possuem uma característica muito própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedece as condições, metodologias e regras consubstanciadas na Contabilidade Pública.

A Lei nº 4.320/64 apresenta 17 anexos, que fornecem modelos e classificações para elaboração de demonstrativos contábeis. Três dos anexos trazem classificações de receitas e despesas, dez apresentam modelos de “demonstrativos e comparativos” e os quatro restantes apresentam modelos dos denominados “balanços públicos”, que são abordados em outra seção deste relatório.

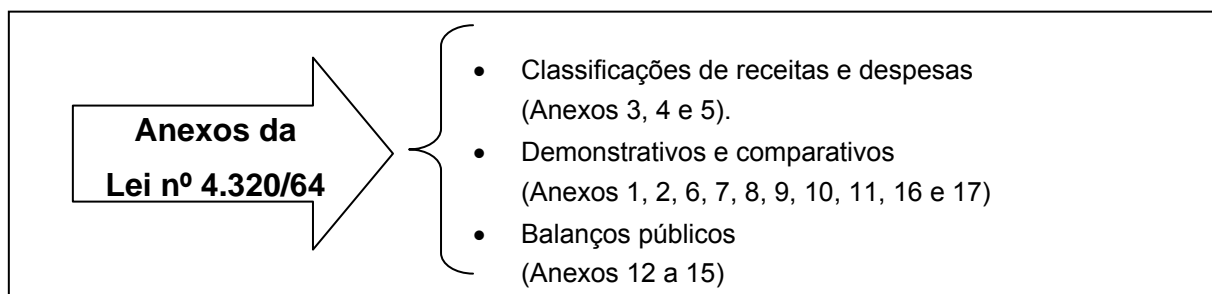
Os balanços públicos são um conjunto de quatro peças, tratadas nos artigos 101 a 106, do Capítulo IV (dos Balanços), incluído no Título IX (da Contabilidade) da Lei nº 4.320/64. São eles: o Balanço Orçamentário (Anexo 12); o Balanço Financeiro (Anexo 13); o Balanço Patrimonial (Anexo 14); e a Demonstração das Variações Patrimoniais (Anexo 15).

Existem, ainda, outros demonstrativos contábeis produzidos e publicados pelas entidades públicas, tais como os exigidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Segundo Kohama (1999, p.15):

os balanços públicos possuem uma característica muito própria de apresentação, até porque sua elaboração está baseada na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas e obedece as condições, metodologias e regras consubstanciadas na Contabilidade Pública.

A Lei nº 4.320/64 apresenta 17 anexos, resumidos no esquema a seguir.



Esquema 8: Conteúdos resumidos dos anexos da Lei nº 4.320/64

Destaca-se que existem outros demonstrativos contábeis produzidos e publicados pelas entidades públicas, tais como os exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A seguir é apresentada uma lista dos anexos da Lei nº 4.320/64, até o ano de 2000.

Anexo	Título
Anexo 1	Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas.
Anexo 2	Despesa – Especificação da Despesa. Receita – Especificação da Receita.
Anexo 3	Receita Orçamentária. Anexo I – Discriminação das Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Anexo II – Discriminação da Receita da União.
Anexo 4	Despesa Orçamentária
Anexo 5	Funções e Subfunções de Governo.
Anexo 6	Programa de Trabalho.
Anexo 7	Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades.
Anexo 8	Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos.
Anexo 9	Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções.
Anexo 10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada.
Anexo 11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada.
Anexo 12	Balanço Orçamentário.
Anexo 13	Balanço Financeiro.
Anexo 14	Balanço Patrimonial.
Anexo 15	Demonstração das Variações Patrimoniais.
Anexo 16	Demonstração da Dívida Fundada Interna.
Anexo 17	Demonstração da Dívida Flutuante.

Quadro 4: Lista dos anexos da Lei nº 4.320/64

Fonte: Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Quanto aos demonstrativos contábeis exigidos pela L.C. nº 101/00, destacam-se duas das novidades apresentadas como instrumentos de transparência: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO); e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

A finalidade destes instrumentos, que devem ter ampla divulgação, é propiciar acesso a informações relativas à atividade financeira do Estado. É possível obter os relatórios mencionados de diversas formas, tais como: em jornais, murais e publicações oficiais; na Internet (páginas dos entes e/ou outras); no Poder Legislativo e no órgão técnico de elaboração; e através de cartazes ao ar livre (conforme experiência de Manaus).

Cabe registrar as diversas mudanças ocorridas nos formatos e conteúdos dos demonstrativos do RGF e do RREO, realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através das Portarias STN nºs: 469 e 470, de 2000; 559 e 560, de 2001; 516 e 517, de 2002; 440 e 441, de 2003; e em vigor a partir de 2005, as Portarias STN nºs 470 e 471, de 2004.

Embora a origem do RREO esteja no art. 165, § 3º, da CF/88, coube a lei complementar regular a matéria. Deste modo, a principal fonte sobre o RREO e o RGF é a LRF, na qual se encontram informações no Capítulo IX, intitulado “Da Transparência, Controle e Fiscalização” (artigos 48 a 59).

Segundo o § 4º do art. 55, o RREO e o RGF deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal (art. 67). Enquanto referido conselho não é formado, o Ministério da Fazenda, através da STN, que é o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelece os procedimentos para elaboração do RREO e do RGF, dentre outras das atribuições que lhe foram conferidas. Tais procedimentos visam a padronização dos demonstrativos exigidos pela LRF, facilitando seu papel na consolidação das contas nacionais e comparações de dados entre os entes.

Nesta matéria, foram ainda expedidas a Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, da STN e SOF, padronizando as classificações da receita e despesa e a Portaria STN nº 180, de 21 de maio de 2001, detalhando a classificação das receitas para todas as esferas de governo (que sofreram alterações posteriores em outras portarias).

Uma das novidades dos manuais elaborados pela STN é a instituição de modelos que serão seguidos, na maioria, em conjunto tanto pela União quanto pelos estados, Distrito Federal e municípios, além de outros detalhes de conteúdo e de forma.

Em relação à constante alteração das normas mencionadas, destaca-se a importância da atualização do profissional que atua na área, tendo em vista as dezenas de portarias, decretos e resoluções envolvidas na Contabilidade Governamental. Uma fonte segura sobre estas informações é a página da STN na Internet.

A LRF exige uma série de prazos, que todos os entes devem cumprir para divulgação dos relatórios abordados. Associados a estes prazos existem punições para o descumprimento dos mesmos.

O RREO deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre (caput do art. 52 da LRF). O RGF deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso público, inclusive por meio eletrônico (art. 55, § 2º da LRF).

Todavia, é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes a divulgação semestral do RREO e do RGF, desde que formalizem sua opção.

O descumprimento destes prazos sujeita o ente às sanções previstas no art. 51, § 2º:

O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

São restrições que podem prejudicar a situação financeira e a própria capacidade de realização do plano de governo, fato que destaca sua importância técnica e política.

As sanções pessoais ao administrador público relativas ao descumprimento da LRF no que tange aos relatórios são: multa de 30% dos vencimentos anuais caso deixe de divulgar ou enviar o RGF ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas, nos prazos e condições estabelecidos em lei. O pagamento da multa é de responsabilidade pessoal de quem lhe deu causa (inciso I do art. 5º da Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950).

O RREO tem seu conteúdo definido nos artigos 52 e 53 da LRF, sendo composto por 17 demonstrativos, detalhados na Portaria STN nº 471/04. Os demonstrativos

constantes no quadro a seguir deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do bimestre considerado. Os demonstrativos antecédidos de “(-)” não precisam ser publicados pelos municípios. Ao lado de cada nome apresentam-se os períodos originais e opcionais de publicação. Destaca-se, novamente, que é facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes a divulgação semestral dos demonstrativos marcados, desde que formalizem essa opção.

I - Balanço Orçamentário (bimestral);
II - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção (bimestral);
III - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (bimestral ou semestral);
(-) IV - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social (bimestral);
V - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos (bimestral ou semestral);
VI - Demonstrativo do Resultado Nominal (bimestral ou semestral);
VII - Demonstrativo do Resultado Primário (bimestral ou semestral);
(-) VIII - Demonstrativo do Resultado Primário da União;
IX - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (bimestral ou semestral);
X - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (bimestral ou semestral);
XVI – Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde;
XVII – Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Quadro 5: Demonstrativos bimestrais do RREO

Fonte: Portaria STN nº 471/04.

Além dos demonstrativos acima, também deverão ser elaborados e publicados até 30 dias após o encerramento do último bimestre de cada ano, os constantes do quadro a seguir.

XI - Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital (anual);
(-) XII - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social (anual);
XIII - Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos (anual);
XIV - Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos (anual).
(-) XV – Demonstrativo das Despesas com Saúde – União;

Quadro 6: Demonstrativos anuais do RREO

Fonte: Portaria STN nº 471/04.

O RGF é um instrumento de acompanhamento das atividades financeiras e da gestão dos entes públicos, tendo seu conteúdo definido nos artigos 54 e 55 da LRF e na Portaria STN nº 470/04.

O manual da STN dispõe sobre os seguintes aspectos: definições legais do RGF, definição dos demonstrativos, modelos e instruções de preenchimento, prazos para publicação e penalidades, entre outros. Os demonstrativos deverão ser publicados por Poder, com exceção dos Anexos II, III e IV, que abrangem o ente como um todo. O RGF é composto por 7 demonstrativos, listados no quadro a seguir.

I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
II - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida;
III - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
IV - Demonstrativo das Operações de Crédito;
V - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
VI - Demonstrativo dos Restos a Pagar;
VII - Demonstrativo dos Limites.

Quadro 7: Demonstrativos do RGF  
Fonte: Portaria STN nº 470/04.

Todos os demonstrativos mencionados nesta seção, provenientes da Lei nº 4.320/64 e da LRF, constituem dados que serão tratados para a geração de informações e conhecimentos, visando propiciar análises e apoiar o processo decisório. Neste sentido, a seção a seguir trata de recursos e instrumentos para a análise de demonstrativos contábeis no setor estatal.

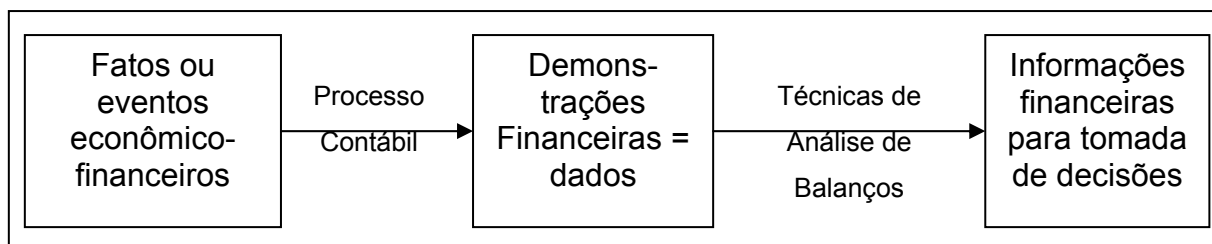
#### **2.3.4 Recursos e instrumentos da análise de balanços**

##### **a) Análise de balanços:** conceitos, objetivos e dimensões

Segundo Iudícibus (1993, p.24), a análise de balanços é “a arte de extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso”. Para Matarazzo (1997, p.17), a análise de balanços “objetiva extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisões”.

Deste modo, a análise de balanços, que também é chamada de análise de demonstrativos contábeis, pode ser considerada uma arte e uma técnica contábil, cujo objetivo é extrair informações úteis dos demonstrativos contábeis para tomada de decisões.

Matarazzo (1997, p.18) insere as técnicas de análise de balanços na seqüência do processo contábil, conforme o esquema a seguir.



Esquema 9: Seqüência do processo contábil  
Fonte: Matarazzo (1997, p.18).

O mesmo autor (1997) indica análise de balanços fornece informações que permitem o conhecimento da situação financeira, da situação econômica, do desempenho, da eficiência na utilização de recursos, dos pontos fortes e fracos, das tendências e perspectivas, da adequação das fontes às aplicações de recursos, entre outras.

A análise de balanços teve, segundo Iudícibus (1998), maior desenvolvimento com o surgimento dos bancos governamentais de desenvolvimento em vários países. Tais instituições precisaram realizar análises econômico-financeiras das entidades que propunham projetos de financiamento.

No setor privado, além das instituições de financiamento, existem outros interessados na análise de balanços, tais como investidores, credores diversos, agências governamentais, acionistas e a própria gerência da entidade. No auxílio à gerência, Iudícibus (1998, p.19) destaca que “a análise de balanços faz sentido quando, além de informar o posicionamento relativo e a evolução dos vários grupos contábeis, também serve como um ‘painel de controle’ da administração”. Para este fim, a análise deve ser mais detalhada e em períodos menores.

A análise de balanços é dividida em análise financeira e análise econômica. A análise econômica, segundo Silva (1997, p.11), “estuda a capacidade de formação de lucros (retorno) da empresa, em relação aos recursos investidos, considerando os riscos envolvidos”. O risco econômico, de acordo com o mesmo autor (1997,



p.11), é o “inerente aos negócios da empresa em si e está ligado à potencialidade da empresa em gerar receitas, ao desempenho macroeconômico, etc.”

Tal análise está ligada ao controle de resultado que, segundo Queiroz (2002, p.24):

objetiva avaliar se, nas relações de compra e venda com o mercado, a empresa obteve **lucro ou prejuízo**, em determinado período. Este controle está orientado para a obtenção de lucro suficiente a remunerar de forma atrativa os capitais investidos no negócio.

É, portanto, um controle de natureza econômica, pois confronta as despesas e custos com as receitas.

A análise financeira, de acordo com Silva (1997, p.11), “estuda as condições de liquidez e solvência da empresa através do exame das condições desta em saldar seus compromissos e dos riscos associados a essas operações”. O risco financeiro é o associado aos problemas de endividamento e solvência da entidade.

Tal análise subsidia o controle da liquidez, do endividamento e do capital de giro. Segundo Queiroz (2002, p.30):

O administrador precisa também controlar permanentemente o equilíbrio da posição financeira de sua empresa. Pela análise vertical do patrimônio, conduzirá seus negócios de maneira a manter uma **estrutura de capital** harmônica. No ativo, haverá o balanceamento correto entre as aplicações permanentes e no giro dos negócios. No passivo, a **alavancagem financeira** com recursos de terceiros obedecerá a limites de **endividamento** que não ponham em risco o próprio controle da propriedade da empresa. Nas relações entre ativos e passivos, haverá cuidado com a **liquidez** do patrimônio para que a empresa possa sempre honrar seus compromissos.

O mesmo autor (2002, p.30) destaca que na prática empresarial, o controle dessas variáveis se faz com a utilização de índices que dizem respeito especialmente a: análise de liquidez (capacidade de saldar os compromissos); endividamento: comprometimento do patrimônio da empresa com terceiros; e capital de giro (capital próprio ou de terceiros envolvido nas operações correntes de negócio da empresa).

## **b) Análises vertical e horizontal**

As análises vertical e horizontal são instrumentos que permitem a identificação de proporções e tendências nos demonstrativos contábeis entre os períodos.

Segundo Iudícibus (1993, p.138), a análise vertical “é importante para avaliar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo”. Esta análise baseia-se

no conhecimento das proporções percentuais que os grupos e contas representam em relação a um valor estabelecido como total no próprio demonstrativo.

No Balanço Patrimonial, adota-se os totais do ativo e do passivo como 100%, para então apurar quanto cada conta e grupo de contas representa percentualmente no total. Por exemplo, se o total do ativo de uma empresa é de R\$ 100 mil numa data, seu ativo circulante é de 40 mil e o saldo da conta estoques é de R\$ 10 mil, então o grupo ativo circulante representa 40% do ativo total. Adicionalmente, a conta estoques representa 10% do total do ativo e 25% do ativo circulante.

Esta análise permite a identificação dos itens e valores mais representativos do ativo e passivo e, quando comparados dois períodos ou mais, identificar a evolução dessa configuração.

Na Demonstração do Resultado do Exercício, a análise vertical é realizada como uma derivação de valores percentuais em relação à receita operacional bruta ou líquida da venda de bens e serviços. Deste modo, o valor da receita operacional (bruta ou líquida) fixa o 100%. Em seguida, calcula-se o quanto cada conta ou grupo ou contas de receitas, despesas ou resultados representa da receita definida como parâmetro. Por exemplo, se a receita operacional líquida de uma empresa foi de R\$ 100 mil num ano e seu lucro líquido foi de R\$ 15 mil, o lucro representa 15% das vendas líquidas.

Na análise vertical, os valores percentuais de todas as contas são colocados numa coluna ao lado dos valores monetários dos respectivos ativos, passivos, receitas, despesas e resultados, num demonstrativo adaptado para o fim.

A análise horizontal, de acordo com Matarazzo (1997, p.251), “baseia-se na evolução de cada conta de uma série de demonstrações financeiras em relação a uma demonstração anterior e/ou em relação a uma demonstração financeira básica, geralmente a mais antiga da série”. Segundo Ludícibus (1993, p.134), a “finalidade principal da análise horizontal é denotar o crescimento de itens dos Balanços e das Demonstrações de Resultados (bem como de outros demonstrativos) através dos períodos, a fim de caracterizar tendências”.

A análise horizontal permite identificar a evolução (crescimento ou redução) das contas e grupos de contas entre os períodos analisados.

### c) Indicadores e índices

O uso de indicadores, índices ou quocientes, visa facilitar a percepção de vários aspectos econômicos e financeiros da entidade analisada, constituindo-se num instrumento muito empregado para a análise de empresas.

De acordo com Matarazzo (1997, p.153), "Índice é a relação entre contas ou grupos de contas das Demonstrações Financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa".

Segundo Gomes e Salas (1997, p.77), "um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave".

Para Iudícibus (1993, p.145):

O uso de quocientes tem como finalidade principal permitir ao analista extrair tendências e comparar os quocientes com padrões preestabelecidos. A finalidade da análise é, mais do que retratar o que aconteceu no passado, fornecer algumas bases para inferir o que poderá acontecer no futuro.

Segundo o mesmo autor, as limitações da análise de balanços através de índices estão na diversidade de métodos contábeis adotados pelas empresas e no que é conhecido como window dressing, ou maquiagem dos dados contábeis, geralmente com a finalidade de melhorar a aparência dos mesmos.

Destaca-se, neste ponto, a importância da auditoria realizada nos demonstrativos contábeis no sentido de garantir a confiabilidade dos dados fornecidos. Casos como o da empresa americana Enron e da World Com., no ano de 2002, ilustram a sensibilidade do mercado a manipulações contábeis e de auditoria.

Segundo um levantamento feito pelo jornal Valor Econômico, de 702 balanços de empresas e bancos de capital aberto, referentes ao terceiro trimestre de 2001, 149 deles, ou 21% do total, vieram com algum tipo de ressalva do auditor (NIERO, 2002).

Não existem estatísticas quanto a ressalvas sobre balanços públicos em entidades do setor público estatal, sendo que as mesmas são fiscalizadas contabilmente pelos Tribunais de Contas, conforme já foi abordado no capítulo anterior, no item sobre gestão fiscal.

Uma das vantagens dos quocientes, citada por Iudícibus (1998), é a depuração dos efeitos da inflação, tendo em vista que ao dividir-se um número por outro se busca a relação entre tais números, e não seus valores absolutos.

A periodicidade da análise dependerá dos objetivos pretendidos com a análise. Segundo Iudícibus (1998, p.99):

Tratando-se de análise para finalidades externas, basicamente um cálculo anual ou semestral é suficiente. Para a análise gerencial interna, alguns índices merecerão acompanhamento mensal, outros até de intervalos mais curtos, dependendo de quão crítico seja o índice como um dos sinais de alarme do sistema de informação contábil-financeiro.

Quanto ao número de índices necessários para se conhecer a situação de uma entidade, os autores destacam que não são necessários muitos, inclusive devendo-se evitar o excesso. Dependerá também da profundidade do interesse do usuário dos índices. Segundo Matarazzo (1997, p.156), “a análise de empresas industriais e comerciais através de índices tradicionais deve ter, no mínimo, 4, e não é preciso estender-se além de 11 índices”.

Desta forma, os índices financeiros revelam aspectos da estrutura de capital e da liquidez da entidade, e os índices econômicos revelam aspectos como a rentabilidade da entidade.

#### **d) Indicadores na área pública**

Na área pública, são conhecidas as seguintes experiências de produção de indicadores de Kohama (1999), Campello & Matias (2000), Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros (NICB, 2000), e Anthony e Govindarajan (2002).

O livro *Balancos Públicos*, de Kohama (1999), é pioneiro na abordagem focada nos balanços públicos exigidos pela Lei nº 4.320/64. A terceira e última parte da obra é dedicada à análise e interpretação dos balanços públicos. Para cada balanço, o autor identifica quocientes que podem ser utilizados numa análise restrita ou numa análise consolidada ou global. Para este trabalho de análise, o autor propõe quocientes julgados necessários à compreensão e esclarecimento dos resultados, destacando que poderão ser criados outros.

No livro *Administração Financeira Municipal*, Matias e Campello (2000) dedicam um capítulo para a proposição de indicadores aplicáveis a municípios, intitulado “diagnóstico financeiro de municípios”. Os autores identificam aspectos socioeconômicos, organizacionais e financeiros para o diagnóstico de municípios. Em seguida, focam-se nos aspectos financeiros para uma abordagem através de indicadores.

O NICB, núcleo de pesquisa e extensão do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC, desenvolve os ICBs (Indicadores Contábeis Brasileiros). Um dos modelos

proposto é voltado para municípios, sendo composto por aproximadamente 30 indicadores ligados a aspectos como receitas, despesas, dívida, funções de governo e situação orçamentário-financeira.

Para a avaliação do desempenho de organizações governamentais Anthony e Govindarajan (2002), no livro *Sistemas de Controle Gerencial*, abordam o uso de indicadores diferenciados. Segundo os autores (2002, p.819), na ausência de lucro como referencia, e tendo em vista que a receita não é medida de serviço prestado, os autores mencionam a existência de três diferentes classificações de indicadores: de resultado, de processo e sociais.

## **2.4 Gestão financeira e fiscal municipal**

### **2.4.1 Gestão financeira privada**

Antes de ser apresentada uma abordagem de gestão financeira estatal de âmbito municipal, esta seção apresenta os objetivos, questões e atividades da administração financeira de empresas privadas. Isto é feito no sentido de introduzir e contextualizar esta área de estudo que se encontra substancialmente mais evoluída na área privada do que na pública.

Segundo Ross *et al* (1998, p.33), “o objetivo da administração financeira numa sociedade por ações é maximizar o valor corrente de cada ação existente”. De acordo com o mesmo autor, outros preferem considerar como objetivo a maximização do lucro, o que gera dilemas sobre resultados de curto e de longo prazo. Tendo em vista que nem todas as empresas são sociedades por ações, Ross *et al* (1998, p.33) propõe um objetivo mais geral para a administração financeira: “maximizar o valor de mercado do capital dos proprietários existentes”.

Há uma limitação na quantidade de acionistas e até mesmo nas sociedades anônimas é possível, pela pouca pulverização dos capitais, identificar os proprietários principais.

Gitman (1997, p.18) ressalta que “o objetivo da empresa, e por conseguinte de todos os administradores e empregados, é maximizar a riqueza dos proprietários”. Deste modo, o que importa em última análise para o gestor financeiro é o valor de

mercado, ou seja, o quanto alguém está disposto a pagar pelos ativos dos proprietários da empresa.

Para obter a maximização da riqueza, alguns procedimentos técnicos devem ser obedecidos. Há literatura específica para orientar os administradores, embora a adaptação às características específicas de cada empreendimento seja recomendada.

Segundo Ross *et al* (1998, p.29), o administrador financeiro, no sentido de atingir seus objetivos, deve preocupar-se com três tipos básicos de questões:

- a) Orçamento de capital: questão expressa pela pergunta “que tipos de investimentos de longo prazo deveriam ser feitos?”. Nesta função, o administrador financeiro busca oportunidades de investimentos que criem valor para a empresa, sob a ótica do fluxo de caixa, considerando os riscos existentes.
- b) Estrutura de capital: questão expressa pela pergunta “onde pode ser obtido o financiamento de longo prazo para custear os investimentos?”. Esta função objetiva decidir a estrutura de capital da empresa, ou seja, a relação entre o capital de terceiros e o capital próprio. Além de decidir sobre quanto tomar emprestado, é necessário saber onde o custo é menor.
- c) Capital de giro: questão expressa pela pergunta “como gerir as atividades do dia-a-dia da administração financeira?”. Esta função envolve a liquidez, os recebimentos e desembolsos da empresa. Está, portanto, relacionada ao capital circulante.

Além destas questões, o plano de gerenciamento e tomada de decisões não pode ser desprezado.

Gitman (1997) identifica as seguintes atividades-chaves do administrador financeiro:

- a) Análise e planejamento financeiro: segundo Gitman (1997, p.14), esta atividade diz respeito à:
  - (1) transformação dos dados financeiros, de forma que possam ser utilizados para monitorar a situação financeira da empresa, (2) avaliação da necessidade de se aumentar (ou reduzir) a capacidade produtiva e (3) determinação de aumentos (ou reduções) dos financiamentos requeridos.
- b) Decisões de investimento: busca da combinação ideal dos tipos de ativos constantes do patrimônio da empresa, sejam eles circulantes ou permanentes.

- c) Decisões de financiamento: busca da combinação apropriada entre recursos de curto e de longo prazo.

Fazendo uma análise dos objetivos, questões e atividades-chaves aplicadas à administração financeira de empresas, percebe-se que muitos aspectos não podem ser aplicados à gestão financeira estatal. Por este motivo, é apresentada adiante uma abordagem específica da administração financeira que contempla as características diferenciais do setor estatal, vistas anteriormente (item 2.1.4).

#### **2.4.2 Gestão financeira estatal**

As características diferenciais do Estado em relação às empresas privadas trazem relevantes impactos na sua gestão financeira, quando se observam os objetivos da administração financeira que acabaram de ser apresentados.

Numa abordagem inicial, a não aplicação do princípio da exclusão nos serviços públicos, faz com que nem sempre haja uma vinculação direta entre o que é cobrado e o que é oferecido pelo setor estatal. Esta característica associa-se com a de não visar lucro no atendimento das necessidades sociais. Adicionalmente, a maior parte da receita pública tem caráter coercitivo, ou seja, não há contraprestação direta em bens e serviços públicos pelo que é recolhido em impostos, por exemplo.

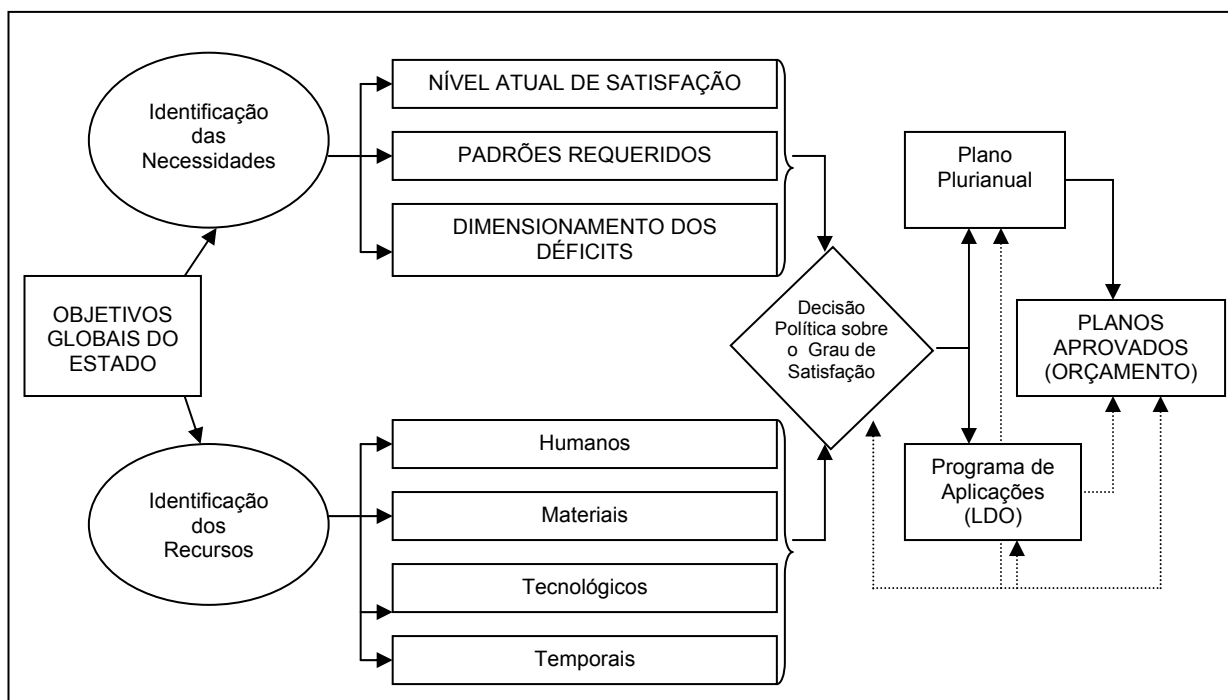
Estes aspectos interferem na gestão pública porque, segundo Graham e Hays (1994), a falta de um determinante econômico reflete-se em metas menos específicas do que o lucro. A forma de obtenção de receitas pode, segundo os autores, desestimular o ímpeto administrativo de prestar bons serviços. Assim sendo, não se pode entender o objetivo da gestão financeira como sendo a obtenção de lucro ou a maximização do valor da entidade.

Sob a ótica da despesa pública, observa-se a força das normas legais sobre os atos do gestor público, de modo que só é permitido fazer e gastar o que a lei autoriza. Necessita-se, deste modo, de autorização legislativa para realizar despesas.

Outra característica observada, principalmente no que se refere a municípios, é a heterogeneidade e complexidade da estrutura administrativa pública, que envolve muitas funções e serviços, como educação, saúde, transporte e habitação. Tal fato gera uma estrutura complexa em que diversas secretarias municipais e outros órgãos da administração direta e indireta são encarregados pelas despesas do

município. Por outro lado, a receita geralmente fica centralizada na secretaria de finanças ou da fazenda.

Como preocupações básicas do gestor público, pode-se citar: cumprimento da lei, atendimento das necessidades sociais e equilíbrio entre receitas e despesas. Tais preocupações são refletidas no processo global de planificação estatal, conforme demonstrado no esquema a seguir.



Esquema 10: Processo global de planificação estatal  
Fonte: SILVA (1996. p.30).

Deste modo, o Estado dispõe de recursos limitados para atendimento das necessidades sociais, que representam sua razão de ser. Seu planejamento se dá, por um lado, identificando tais necessidades e, por outro, identificando os recursos disponíveis, que são, segundo Silva (1996): humanos, materiais, tecnológicos e temporais. Cabe a decisão política estabelecer as despesas que serão priorizadas no orçamento público, compatibilizadas com as receitas públicas potenciais.

Segundo Deodato (1977, p.6), a atividade financeira do Estado “é a procura de meios para satisfazer as necessidades públicas. Essas necessidades são infinitas”. Segundo o mesmo autor (1977, p.11), a ciência das finanças é “a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público”. Deste modo, a ciência das finanças pode ser dividida em quatro ramos de estudo.



Seguem alguns conceitos simples para cada um destes ramos ou campos da atividade financeira do Estado. O entendimento dos mesmos é necessário para compreensão da abordagem da gestão da dívida pública municipal, tratada nos próximos capítulos.

- a) Orçamento público: este tópico está mais aprofundado no capítulo anterior, item 3.1.1. Segundo Silva (1996, p.154), o orçamento público é:

o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza aos Poderes Executivo, Judiciário e ao próprio Legislativo, por certo período, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins indicados pela política econômica do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

- b) Receita pública: segundo Silva (1996, p.154) “é o conjunto de recursos que o Estado auferir de todas as suas fontes, sejam patrimoniais, industriais ou tributárias, para com elas fazer face às despesas públicas”.

- c) Despesa pública: constituem, segundo Kohama (1989, p.98):

os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados a execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

- d) Crédito público ou dívida pública: de acordo com Silva (1996, p.154), “é uma das formas que o Estado tem para tomar dinheiro por empréstimo, objetivando dar cobertura ao déficit público. São simples entradas de caixa, pois não criam novos valores positivos para o patrimônio público”.

Observa-se, portanto, que os componentes da atividade financeira do Estado, conforme aceito pelos autores mencionados, podem servir referência para a presente abordagem da gestão financeira estatal.

### **2.4.3 Gestão financeira e fiscal municipal**

Os estudos sobre administração financeira municipal ainda estão incipientes. Sobre a escassez de livros no campo da administração financeira aplicada a municípios, Matias e Campello (2000) destacam que o material bibliográfico referente à administração financeira municipal (e administração municipal no Brasil, num sentido mais amplo), está disperso em artigos técnicos e científicos, jornais, revistas e apostilas, não permitindo uma abordagem simples e direta.

Deste modo, a principal referência que se conta especificamente sobre gestão financeira municipal é o livro “Administração Financeira Municipal”, dos autores

referidos. Tal carência de material também revela a necessidade de informações para tomada de decisão. Segundo Matias e Campello (2000, p.15):

O administrador financeiro municipal enfrenta diversas situações sobre pressão política, dispondo de informações incompletas e não confiáveis, as quais são apresentadas em formatos contábeis e não gerenciais e, ainda, apresentam-se sujeitas às incertezas que a economia e seus reflexos possuem.

Deste modo, o administrador financeiro municipal, representado pelo próprio prefeito e/ou secretário de finanças ou fazenda, carece de informações seguras, confiáveis, tempestivas e em formato adequado a sua compreensão.

Tomando como base os municípios, pode-se citar os seguintes usuários internos das informações financeiras: o prefeito, secretários municipais e outros funcionários ligados às atividades municipais rotineiras, tanto da administração direta quanto da administração indireta.

Como usuários externos das informações produzidas, destacam-se os seguintes: cidadãos/contribuintes; fornecedores/credores; governos e órgãos fiscalizadores de outras esferas; pesquisadores e analistas diversos; e instituições financeiras.

Tais usuários necessitam de informações para auxílio nas suas decisões. Uma das principais informações disponíveis para tais usuários são os relatórios contábeis produzidos e publicados, que fornecem registros das situações ocorridas no exercício financeiro. A respeito dos relatórios contábeis, Matias e Campello (2000, p.98) destacam que:

O fato de não apresentarem as informações em um formato adequado às decisões gerenciais não significa que tais informações não sejam necessárias. Pelo contrário, os balanços e relatórios devem ser utilizados como fonte de informações para o desenvolvimento de instrumentos adequados.

No sentido de suprir esta deficiência da informação contábil produzida em atendimento apenas à legislação, Cruz *et al* (2001) propõem um conjunto de tabelas para a gestão financeira municipal. Segundo Cruz *et al* (2001, p.175), “as tabelas apresentadas representam sugestões que os autores entendem como válidas para a melhoria do gerenciamento contábil-financeiro diante do desafio imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal”.

No entanto, referidos autores destacam que tal proposta estará sempre condicionada aos ditames legais no que tange ao gerenciamento dos recursos. As tabelas propostas abrangem os seguintes tópicos:

- a) controle sobre as despesas com pessoal;

- b) controle do cronograma de desembolsos;
- c) demonstrativo mensal da execução orçamentária;
- d) controle e contenção de empenhos, a partir do Termômetro de Cruz; e
- e) demonstração do fluxo de caixa.

Tais tabelas apresentam relevância direcionada à gestão orçamentária e financeira de municípios.

Deste modo, os usuários internos têm acesso a dados adicionais, que podem ser moldadas à suas necessidades de tomada de decisão, podendo-se valer dos modelos de tabelas propostos por Cruz *et al* (2001). O usuário externo é mais dependente dos dados publicados em atendimento à legislação, o que limita sua base de geração de relatórios.

Por gestão fiscal, na ótica desta pesquisa, entende-se o processo de condução dos entes públicos no sentido de propiciar o atendimento das normas legais que tratam da utilização dos recursos públicos.

Deste modo, os diversos limites e condições orçamentários, financeiros e patrimoniais relativos à responsabilidade no uso do dinheiro público são alvo de atenção pela gestão fiscal. Todos os elementos identificados têm, portanto, origem legal e são verificados pelo Tribunal de Contas competente.

Responsabilidade na gestão fiscal pressupõe, segundo o § 1º do art. 1º da LRF, “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.

Os meios previstos pela lei para a garantia da correta gestão fiscal, segundo o mesmo parágrafo, são:

[...] o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia a receita, geração de despesa com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita orçamentária, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Quanto à fiscalização da gestão fiscal, o art. 59 da LRF estabelece que “o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar [...]”. A ênfase desta fiscalização refere-se, conforme incisos I a VI, aos seguintes pontos:

- a) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

- b) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar;
- c) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- d) providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais;
- f) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

A inovação fica por conta do acompanhamento das tendências e da supervisão exercida pelos órgãos fiscalizadores, que emitem opiniões sobre o comportamento. Adicionalmente, no caso dos municípios catarinenses, desde 2004 há providências imediatas que devem ser tomadas pelo controle interno, obrigatoriamente implantado.

Cabe aos Tribunais de Contas alertar os Poderes e órgãos, quando constatarem (art. 59):

- I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
- II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
- III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
- IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
- V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

O § 2º do art. 59 da LRF estabelece que “compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20”.

No Anexo A, encontram-se as conclusões que o TCE/SC emite quanto aos pontos de controle observáveis nos relatórios da LRF, com seus respectivos esclarecimentos.

No capítulo a seguir (subcapítulo 4.2), as exigências legais associadas à dívida pública municipal são tratadas como elementos de controle e responsabilidade para a gestão fiscal.

## 2.5 Histórico e cenário atual da dívida pública brasileira e municipal

### 2.5.1 Surgimento e evolução da dívida brasileira

De acordo com Faoro (2003), o surgimento da dívida pública na história brasileira remonta o período da colonização por Portugal, no qual o empreendimento da colonização era considerado necessário para afirmar a conquista e extrair os benefícios comerciais da nova terra. Todavia, segundo Faoro (2003, p.137), seriam necessários recursos que o rei Dom João III “não possuía e o reino não lograria congregar, senão penosamente, retraídos os financiadores diante do fomento de produtos, no momento, pouco rentáveis”.

**No ano de 1542**, segundo Faoro (2003), a situação do erário tornou-se mais grave, pois os recursos do tesouro estavam praticamente todos comprometidos com a manutenção do império colônia, a construção e o aparelhamento dos exércitos e a edificação de fortalezas. Os juros vencidos acumulavam-se, associados à baixa capacidade para realizar despesas extraordinárias como novos empreendimentos. De acordo com o mesmo autor (2003, p.139), “este era o quadro do reino, denunciando o déficit, atribuído ao serviço dos empréstimos, o vício do sistema”.

Neste contexto, a crise no cenário econômico português foi assim descrita por Faoro (2003, p.139):

O comércio de trânsito – a importação e a exportação de mercadorias estrangeiras – não fixava a riqueza no reino, obrigado, para manter o negócio, ao financiamento local e estrangeiro. Sem produção para a troca dos produtos orientais, via-se Portugal condenado á mera especulação, sorvidos os lucros reais pelos banqueiros e os criadores de riquezas escambáveis, [...] Só lhe restava o papel de intermediário, prenúncio da irremediável ruína próxima, sem crédito para outras iniciativas.

A alternativa para financiar a colonização necessária e para estimular o comércio com Portugal, foi buscar na iniciativa privada os empreendedores para as novas terras, mediante concessão real. Segundo Faoro (2003), as capitanias contribuíram neste processo, na medida em que eram estabelecimentos militares e econômicos, base do sistema político-administrativo do reino.

Com as promessas de privilégios concedidos pelo Estado e lucros extraordinários no Brasil, migraram empresários, burocratas e militares, entre outros. O poder público se absteria dos altos investimentos para a colonização, sem desprezar a atenção, a vigilância e o controle para resguardo dos interesses (FAORO, p.138).

Com a invasão napoleônica, **em 1808**, Dom João fugiu para o Brasil, trazendo consigo a família real e a dívida contraída pela Casa Real portuguesa na Inglaterra (GONÇALVES e POMAR, 2001).

Com a “independência” do Brasil, **em 1822**, inicia-se a segunda etapa do endividamento no Brasil. O Brasil herdou a dívida portuguesa, na ordem de 1,3 milhões de libras esterlinas. De acordo com Gonçalves e Pomar (2001), para liquidar estas e outras dívidas foram realizadas 17 operações de crédito do Império brasileiro no mercado financeiro de Londres, no valor total de 68,2 milhões de libras. Porém, até a proclamação da república, **em 1889**, o império conseguiu reduzir a dívida para 30,4 milhões de libras.

**Entre 1889 e 1930**, na República Velha, os Estados Unidos entram em cena fornecendo empréstimos públicos ao Brasil, superando mesmo os ingleses. Todavia, ainda em 1930 a Inglaterra era dona de 64,5% da dívida brasileira, contra 30,3% de empréstimos norte-americanos (GONÇALVES e POMAR, 2001).

Com a crise de **1929**, a revolução brasileira de **1930** e a **2ª Guerra Mundial**, os empréstimos tiveram uma interrupção, forçando o Brasil para a industrialização. Em **1931**, o Governo Getúlio Vargas interrompeu o pagamento do serviço da dívida, que já estava consumindo 25% das receitas de exportações (GONÇALVES e POMAR, 2001).

No ano de **1931**, uma auditoria da dívida externa brasileira constatou irregularidades contratuais e contábeis. De acordo com Bouças (*apud* GONÇALVES e POMAR, 2001, p.9), não havia cópia senão de 40% dos contratos das dívidas federais: “os valores reais das remessas também eram ignorados. Não havia contabilidade regular da dívida externa federal. A situação na parte relativa aos estados e municípios era semelhante ou mesmo pior”.

Referida auditoria, associada à renegociação dos saldos de dívidas, fez o serviço da dívida ser reduzido para aproximadamente um terço, **de 1932 a 1937**, em relação ao que era **em 1930 e 1931**.

**Em 1937** houve nova suspensão de pagamentos do serviço da dívida, logo após o golpe que deu origem ao Estado Novo. Com a **2ª Guerra Mundial (1939-1945)** houve nova interrupção da entrada de capitais estrangeiros, somada à queda das exportações (GONÇALVES e POMAR, 2001).

**Em 1940**, o Brasil retoma os pagamentos da dívida, que seria, em 1943, objeto de um novo acordo com os credores internacionais. Por meios desse acordo, o

montante da dívida caiu de 237 para 169 milhões de libras esterlinas, **entre 1939 e 1945** (GONÇALVES e POMAR, 2001).

**No período de 1945 a 1955**, período pós-guerra, enquanto os Estados Unidos financiavam a reconstrução da Europa, o Brasil remetia valores expressivos ao exterior nas formas de serviço da dívida e de lucros e dividendos das multinacionais instaladas (GONÇALVES e POMAR, 2001). **No período de 1947 e 1956**, o Brasil remeteu nas formas mencionadas o valor de US\$ 754 milhões, enquanto recebeu nas formas de empréstimos e investimentos o valor de US\$ 41 milhões, de acordo com os mesmos autores.

**Entre 1956 e 1961**, o Governo de Juscelino Kubitschek se caracterizou tanto pelo crescimento econômico, quanto pelo crescimento da dívida. A concepção desenvolvimentista (50 anos de progresso, em 5 anos de governo), com o Plano de Metas, representou uma revolução econômica.

De acordo com Gonçalves e Pomar (2001), no período da **ditadura militar brasileira**, iniciada com o golpe de **1964** e terminada em **1985**, com a saída do ultimo presidente general, a dívida brasileira cresceu de US\$ 2,5 bilhões para mais de US\$ 100 bilhões. A relação da dívida com o PIB cresceu de 11% em **1969** para 48% em **1984**. O mesmo fenômeno de crescimento da dívida associado aos governos militares aconteceu em outros países da América Latina.

O período da Nova República, **de 1985 a 1989**, foi de redemocratização após a ditadura militar. Neste período, segundo Gonçalves e Pomar (2001), todos os indicadores fiscais de gasto, déficit e dívida mostram uma tendência de deterioração. Foram decretadas duas moratórias da dívida, nos anos de 1987 e de 1989. A dívida líquida reduziu-se de 50,1% para 38,9% do PIB, após chegar a 47,3% em 1987 (GONÇALVES e POMAR, 2001).

O período de **1990 a 1994** começou com as eleições presidenciais de 1989, passou pelo impeachment de Fernando Collor, em 1992, e pela hiperinflação, em 1993 e 1994. Instituído em julho de 1994, o Plano Real impulsionou a eleição de Fernando Henrique Cardoso. Em 1992 iniciou-se o re-escalonamento da dívida pública. Em 1994 a dívida externa velha foi substituída por novos bônus de até 30 anos. A dívida Líquida reduziu-se de 38,5% do PIB em 1990 para 26% do PIB em 1994 (GONÇALVES e POMAR, 2001).

No período **de 1995 a 2002**, dois mandatos com o Governo Fernando Henrique, houve um crescimento acelerado tanto da dívida interna quanto da dívida externa. A

estabilização obtida para a moeda foi mantida com altos juros, associados à maior vulnerabilidade externa da economia brasileira. Segundo Gonçalves e Pomar (2002, p.50), “enquanto aumenta a dívida externa, os juros elevados pagos pelos títulos se constituem a principal causa do déficit público e, portanto, do próprio aumento da dívida pública interna, que cresceu aceleradamente a partir de 1995”.

No quadro a seguir, Gonçalves e Pomar (2002), apresentam uma síntese do panorama histórico da dívida pública brasileira, dividindo as observações quanto à tendência em “dívida interna” e “dívida externa”.

<b>Período</b>	<b>Dívida interna</b>	<b>Dívida externa</b>	<b>Dívida predominante</b>
1851-1864	Estabilidade com oscilação moderada	Grande oscilação	Interna
1865-1889	Aumento extraordinário (Guerra do Paraguai, seca no Nordeste) com tendência de crescimento em todo o período	Tendência de aumento com grande oscilação	Interna
1890-1913	Comportamento cíclico: redução (até 1900), aumento (1901-1905) e redução (1906-1929)	Tendência de crescimento significativo	Externa
1914-1929	Aumento inicial significativo e oscilação moderada (1919-1929)	Oscilação, sem tendência	Externa
1930-1945	Grande oscilação	Redução significativa, renegociação	Externa
1946-1955	Tendência forte de redução	Tendência de redução	Interna
1956-1963	Estabilidade	Tendência de redução	Interna
1964-1979	Tendência forte de aumento	Tendência de crescimento significativo	Externa
1980-1984	Tendência de aumento	Crise e tendência de aumento significativo	Externa
1985-1989	Grande oscilação	Aumento	Externa
1990-1994	Redução abrupta (congelamento de 1990-1991) e crescimento significativo (1992-1994)	Estabilidade e renegociação	Externa
1995-2001	Forte tendência de crescimento acelerado	Tendência de crescimento	Interna / Externa

Quadro 8: Panorama histórico da dívida pública  
Fonte: Adaptado de Gonçalves e Pomar (2002, p.75).

A seção a seguir apresenta um cenário atual da dívida pública, tratando inicialmente dos anos de **2003 e 2004**, primeira metade do Governo Lula. Após, é apresentado um perfil e a evolução das finanças e das dívidas municipais no período de 1998 a 2003.



## 2.5.2 Contexto e cenário atual da dívida municipal brasileira

### 2.5.2.1 A dívida brasileira do setor público

Quando discutida no plano popular, a composição da dívida do governo não costuma distinguir se é estadual, municipal ou federal.

No ano de 2004, a dívida bruta do governo geral, que compreende as dívidas do governo federal, inclusive INSS, governos estaduais e municipais, totalizou R\$ 1,332 trilhões (BACEN, 2005a).

O Produto Interno Bruto (PIB), expressa estimativa do valor da produção, a preços de mercado, realizada dentro do território econômico do país.

A dívida líquida do setor público (DLSP) cresceu 45% entre 2001 e 2004, passando de R\$ 661 bilhões para R\$ 957 bilhões, conforme demonstrado na Tabela 1. Todavia, a relação DLSP / PIB apresentou uma pequena redução, de 52,6% para 51,8%, após atingir 57,2% do PIB em 2003. A redução da relação DLSP / PIB deveu-se ao crescimento de 47% do PIB no período, conforme visualizado no esquema seguinte. Cabe lembrar que os valores não estão ajustados monetariamente.

O entendimento dos termos “setor público” e “governo geral” foi assim estabelecido pelo BACEN (2005b, p.121):

Em função das peculiaridades histórico-institucionais do Brasil, o conceito de setor público utilizado para mensuração da dívida líquida e do déficit público é o de setor público não-financeiro mais Banco Central. Considera-se como setor público não-financeiro as administrações diretas federal, estaduais e municipais, as administrações indiretas, o sistema público de previdência social e as empresas estatais não-financeiras federais, estaduais e municipais, além da Itaipu Binacional.

Incluem-se também no conceito de setor público não financeiro os fundos públicos que não possuem características de intermediários financeiros, isto é, aqueles cuja fonte de recursos é constituída de contribuições fiscais ou parafiscais.

O Banco Central é incluído na apuração da dívida líquida pelo fato de transferir seu lucro automaticamente para o Tesouro Nacional, além de ser o agente “arrecadador” do imposto inflacionário.

Para obtenção de indicadores mais próximos dos padrões internacionais, adota-se o conceito de governo geral, que abrange as administrações diretas federal, estaduais e municipais, bem como o sistema público de previdência social.

A dívida líquida do setor público (DLSP) representa o saldo líquido do endividamento do setor público não-financeiro e do Banco Central com o sistema financeiro (público e privado), com o setor privado não-financeiro e com o resto do

mundo (BACEN, 2005b). Nesta metodologia, excluem-se as dívidas mútuas, tais como as devidas por estados e município à União. Por saldo líquido entende-se o balanceamento entre as dívidas entre os créditos do setor público não-financeiro e o Banco Central.

Tabela 1: Relação da dívida líquida do setor público com o PIB entre 2001 e 2004

	Valores em R\$ milhões.				
	2001	2002	2003	2004	Variação acumulada
Dívida Líquida do Setor Público	660.867	881.108	913.145	956.994	44,8%
Produto Interno Bruto (PIB)	1.255.658	1.587.584	1.596.846	1.847.872	47,2%
Relação Dívida / PIB	52,6%	55,5%	57,2%	51,8%	-1,6%

Fonte: Adaptado de BACEN (2005a).

A participação dos entes na composição da dívida líquida total está demonstrada na Tabela 2 e na Gráfico 2, referente ao ano de 2004. Observa-se que o governo federal responde por 63% da DLSP, o que equivale a R\$ 601 bilhões, enquanto os municípios respondem por menos de 5%, com R\$ 45 bilhões em dívidas líquidas.

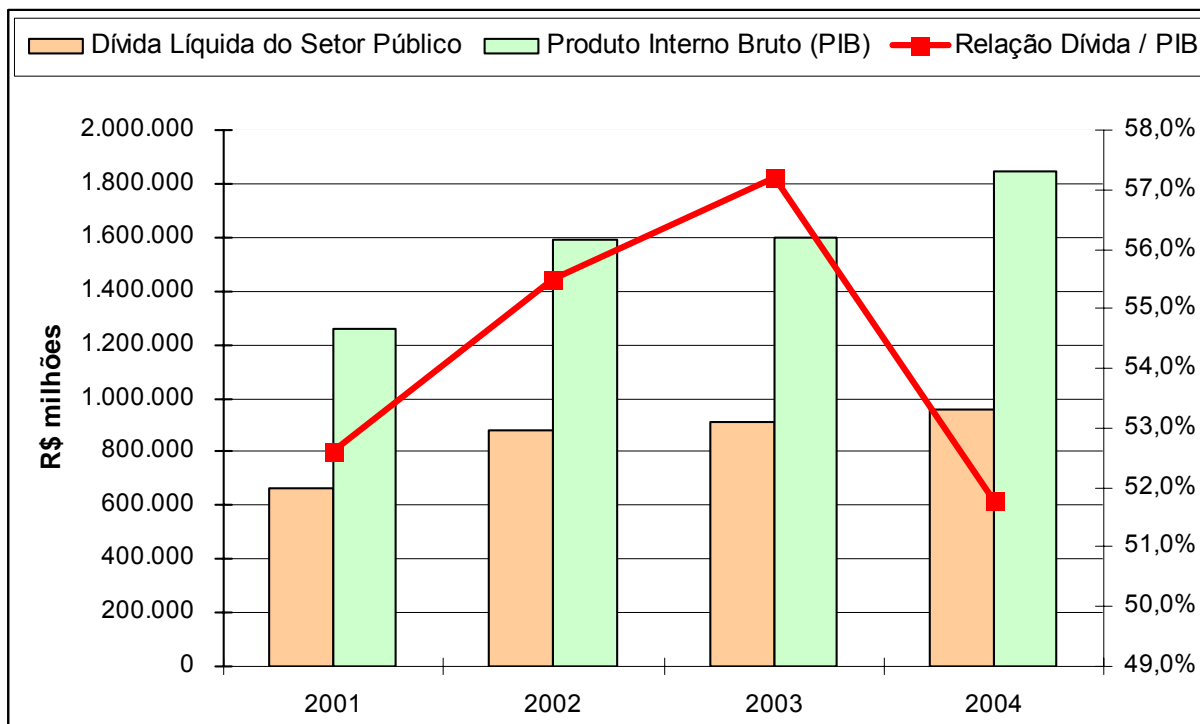


Gráfico 1: Relação da dívida (DLST) com o PIB

Fonte: Tabela 1

Os governos estaduais, por sua vez, respondem por 32% da DLSP, com R\$ 306 bilhões, e as empresas estatais respondem por 0,5%, o que corresponde a quase R\$ 4,5 bilhões.

Tabela 2: Composição da dívida entre as esferas de governo e empresas em 2004

<b>Dívida líquida do setor público</b>	<b>Saldo 2004 (R\$ milhões)</b>	<b>Proporção</b>
Governo federal e BACEN	601.475	62,9%
Governos estaduais	305.961	32,0%
Governos municipais	45.098	4,7%
Empresas estatais	4.460	0,5%
<b>Dívida Líquida Total</b>	<b>956.994</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Adaptado de BACEN (2005a).

Quanto à divisão da dívida líquida do setor público entre interna e a externa, observa-se, com o auxílio da Tabela 3, a predominância de dívidas internas: 85% contra 15%. Observa-se ainda que o governo federal é responsável por cerca de 90% da dívida externa do setor público, e os municípios por menos de 2%.

A dívida externa total dos municípios é de R\$ 2,65 bilhões, enquanto a dívida interna é de R\$ 42,45 bilhões, gerando uma proporção de 94% contra 6%.

A dívida externa é aquela que deverá ser paga em moeda estrangeira, enquanto que a dívida interna será paga em moeda nacional. A primeira sofre diretamente as flutuações derivadas da variação cambial.

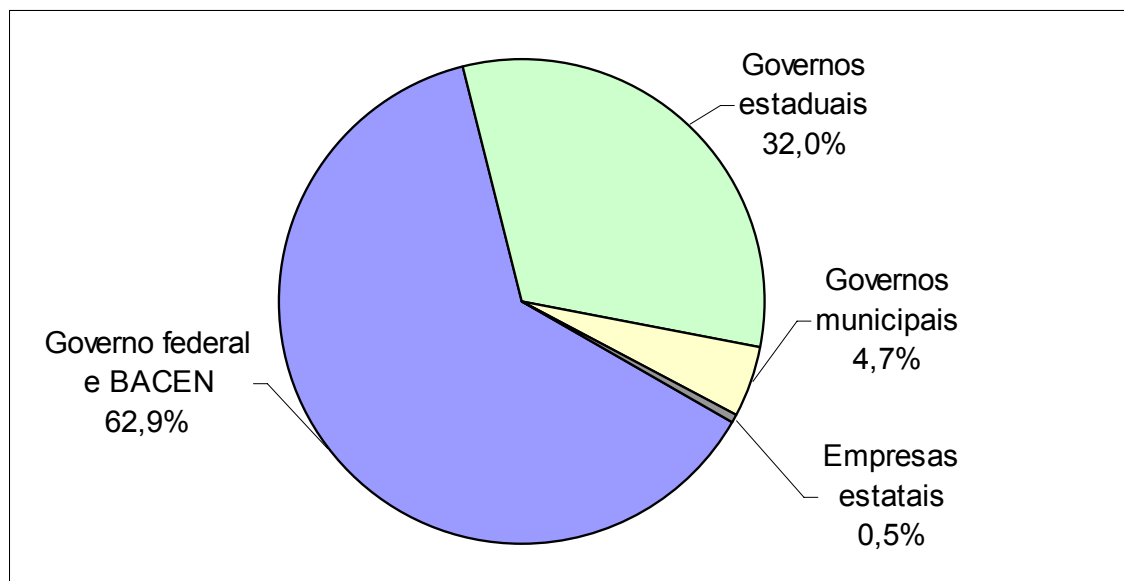


Gráfico 2: Composição da dívida entre as esferas de governo e empresas em 2004  
Fonte: Tabela 2

Tabela 3: Composição da dívida entre as esferas de governo e empresas dividida entre interna e externa em 2004

Divisão	Dívida líquida do setor público – 2004 (R\$ milhões)		
	Interna	Externa	Total
Governo federal e BACEN	476.358	125.117	601.475
Governos estaduais	289.981	15.980	305.961
Governos municipais	42.447	2.651	45.098
Empresas estatais	9.277	-4.817	4.460
Dívida Líquida Total	818.063	138.931	956.994

Fonte: Adaptado de BACEN (2005a).

### 2.5.2.2 Contexto da dívida pública

As taxas de juros praticadas no mercado brasileiro, em função da política econômica de contenção da inflação, estão entre as maiores do mundo. Tal fato encarece a captação de recursos pelo Estado, inibindo o financiamento de investimentos, estimuladores do desenvolvimento sócio-econômico.

O elevado endividamento do setor público brasileiro, que já ultrapassou metade do PIB, fez aumentarem as despesas com amortização, juros e encargos da dívida, reduzindo o potencial de transferências intergovernamentais e de investimentos

sociais. A dotação orçamentária para juros e encargos da dívida referente ao ano de 2005 é de R\$ 110 bilhões, apenas no governo federal (STN, 2005). Estas despesas, juntamente com as amortizações, compõem o chamado “serviço da dívida”. “Servir a dívida” é amortizar o principal e pagar os juros e encargos associados.

A existência de numerosas exigências legais sobre as formas de utilização dos recursos públicos, com limites e condições para a dívida pública e as operações de crédito, tornam o tema complexo para a população, bem como para os gestores públicos. Tais exigências são abordadas na seção a seguir.

Verifica-se ainda pouca discussão sobre o uso consorciado da captação de recursos e outras táticas para fortalecimento do poder de barganha dos tomadores de capital de terceiros entre os municípios. Adicionalmente, a baixa discussão sobre as taxas adotadas no Brasil e as taxas de juros normais do mercado internacional permite manipulações comparativas.

Em determinados meios técnicos e políticos, predomina a impregnação ideológica e a aceitação passiva da crença que: “dívida não deve ser paga, mas sim administrada”. Esta crença inibe a discussão de formas alternativas de renegociação, arbitragem internacional e auditoria, potencialmente mais benéficas.

A presença de exceções circunstanciais aos limites legais de endividamento, praticadas pelo Senado Federal e pelo Banco Central do Brasil, inibe a comparação igualitária entre os entes públicos. Tal situação caracteriza a existência de pesos e medidas diferentes. Este fato foi verificado logo nos primeiros anos de aplicação da LRF, nos quais determinados estados que descumpriram limites legais não sofreram as penalidades previstas.

### **2.5.2.3 Perfil e evolução das finanças e das dívidas municipais**

Segue uma apresentação do perfil e da evolução das finanças municipais brasileiras, no período de 1998 a 2003. Os dados têm origem na Secretaria do Tesouro Nacional (SNT, 2005).

A amostra total foi de 3.215 municípios, categorizados em quatro grupos de faixas populacionais, conforme apresentado na tabela a seguir.

Tabela 4: Municípios de acordo com os grupos de faixa populacional

Faixas populacionais		Número de municípios 1998 a 2003
Grupo 1	População > 1.000.000	12
Grupo 2	1.000.000 > população > 300.000	38
Grupo 3	300.000 > população > 50.000	317
Grupo 4	População < 50.000	2.848
<b>Total</b>		<b>3.215</b>

Fonte: Adaptado de STN (2005).

Com base na Tabela 4 e no Gráfico 3, observa-se que no ano de 2003, 88,6% dos municípios estavam com uma população inferior a 50 mil habitantes. Deste modo, o Brasil apresenta uma predominância de municípios de pequeno porte.

Entre os municípios mais populosos, com mais de 1 milhão de habitantes, compuseram a amostra da STN doze dos treze listados na Tabela 5.

Tabela 5: Municípios com população superior a 1 milhão de habitantes em 2000

Municípios		População total	Municípios		População total
1	São Paulo (SP)	10.434.252	8	Recife (PE)	1.422.905
2	Rio de Janeiro (RJ)	5.857.904	9	Manaus (AM)	1.405.835
3	Salvador (BA)	2.443.107	10	Porto Alegre (RS)	1.360.590
4	Belo Horizonte (MG)	2.238.526	11	Belém (PA)	1.280.614
5	Fortaleza (CE)	2.141.402	12	Goiânia (GO)	1.093.007
6	Brasília (DF)	2.051.146	13	Guarulhos (SP)	1.072.717
7	Curitiba (PR)	1.587.315			

Fonte: SEDU (2002) e IBGE (2000).

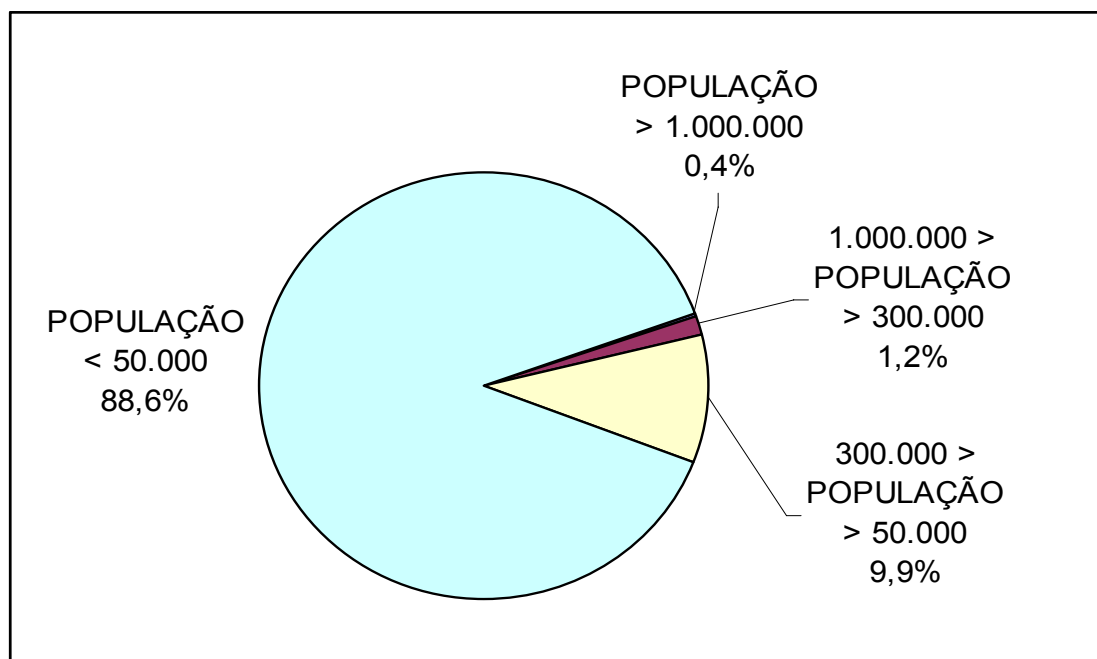


Gráfico 3: Composição dos municípios de acordo com os grupos de faixa populacional em 2003  
Fonte: Tabela 4

#### a) Receitas, despesas e resultado primário

Na Tabela 6 estão apresentadas as somas das principais receitas e despesas da amostra de 3.215 municípios, entre os anos de 1998 e 2003. Os valores estão ajustados monetariamente pelo IGP-DI.

As receitas estão divididas nos grupos de receitas próprias e receitas de transferências, que compõe a receita bruta. Um fato a destacar, é que com base no ajuste monetário, as receitas brutas dos municípios sofreram uma redução entre 1998 e 2003, passando de R\$ 97,4 bilhões para R\$ 91,6 bilhões.

As despesas não financeiras também sofreram redução, de R\$ 98,7 bilhões em 1998, para R\$ 92,2 bilhões em 2003.

O resultado primário dos municípios, como diferença entre as receitas e as despesas não financeiras, apresentou déficit apenas nos anos extremos da série, ou seja, 1998 e 2003, conforme demonstrado na Gráfico 4, quando as receitas foram inferiores às despesas.

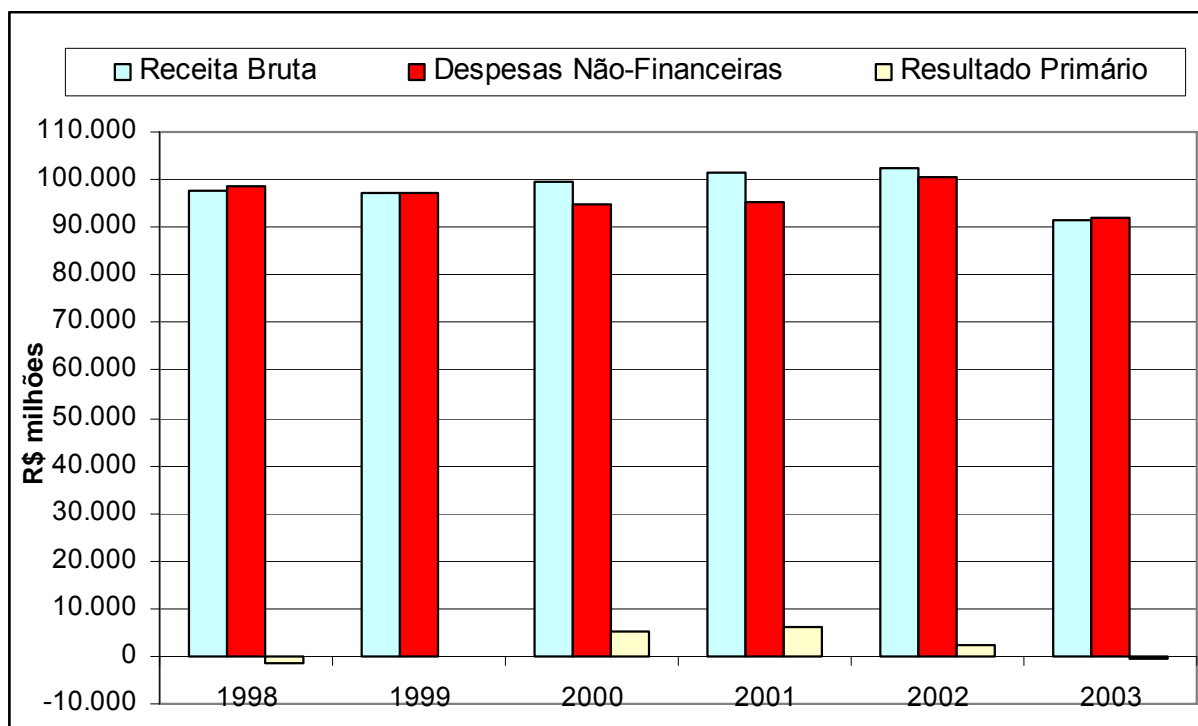


Gráfico 4: Receita, despesa e resultado primário dos municípios entre 1998 e 2003  
Fonte: Tabela 6



Tabela 6: Receitas, despesas e resultado orçamentário dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

R\$ milhões a preços de 2003 (IGP-DI)

Discriminação	1998	1999	2000	2001	2002	2003
<b>1 RECEITA BRUTA = RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>97.433</b>	<b>97.117</b>	<b>99.593</b>	<b>101.368</b>	<b>102.586</b>	<b>91.568</b>
<b>RECEITAS DE ARRECADAÇÃO PRÓPRIA</b>	<b>33.985</b>	<b>33.065</b>	<b>33.119</b>	<b>33.269</b>	<b>34.850</b>	<b>32.426</b>
IPTU	7.222	7.944	7.425	7.444	7.623	7.206
ISS	9.601	8.754	8.980	9.329	9.129	8.455
OUTRAS	17.162	16.366	16.715	16.496	18.098	16.765
<b>RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS</b>	<b>63.447</b>	<b>64.053</b>	<b>66.475</b>	<b>68.099</b>	<b>67.736</b>	<b>59.142</b>
FPM	14.421	14.694	14.125	15.285	14.616	12.510
IRRF	1.691	1.605	1.816	1.996	1.897	1.878
LC 87/96	557	1.130	947	816	940	647
ICMS	22.447	22.347	23.500	24.414	21.380	19.806
IPVA	3.840	3.576	3.566	3.834	3.799	3.348
SUS	4.542	5.816	6.914	6.692	6.631	6.739
FUNDEF	5.630	6.584	7.141	7.374	9.062	8.655
SALÁRIO EDUCAÇÃO	236	296	398	468	871	899
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	3.139	2.000	2.430	1.671	3.277	1.163
OUTRAS	6.943	6.006	5.637	5.550	5.262	3.496
<b>2 DESPESAS NÃO FINANCEIRAS</b>	<b>98.677</b>	<b>97.093</b>	<b>94.646</b>	<b>95.236</b>	<b>100.427</b>	<b>92.212</b>
<b>PESSOAL</b>	<b>42.543</b>	<b>41.520</b>	<b>41.901</b>	<b>43.220</b>	<b>44.639</b>	<b>41.904</b>
ATIVOS	32.757	31.444	31.206	31.705	32.330	30.255
INATIVOS E PENSIONISTAS	6.059	6.043	5.714	5.922	5.944	5.528
OUTRAS	3.728	4.032	4.980	5.593	6.365	6.121
<b>OUTRAS DESPESAS CORRENTES E DE CAPITAL</b>	<b>56.134</b>	<b>55.573</b>	<b>52.745</b>	<b>52.016</b>	<b>55.788</b>	<b>50.308</b>
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	42.557	44.255	41.341	42.598	42.621	39.921
INVESTIMENTOS	11.778	9.421	10.048	8.406	12.490	9.714
OUTRAS DESPESAS DE CAPITAL	1.799	1.897	1.356	1.012	677	674
<b>3 RESULTADO PRIMÁRIO</b>	<b>(1.244)</b>	<b>24</b>	<b>4.947</b>	<b>6.132</b>	<b>2.158</b>	<b>(645)</b>
<b>4 SERVIÇO DA DÍVIDA LÍQUIDO</b>	<b>6.856</b>	<b>3.845</b>	<b>2.230</b>	<b>2.107</b>	<b>2.278</b>	<b>1.635</b>
<b>JUROS</b>	<b>2.126</b>	<b>1.715</b>	<b>1.787</b>	<b>2.284</b>	<b>2.265</b>	<b>2.114</b>
<b>AMORTIZAÇÕES</b>	<b>5.532</b>	<b>2.768</b>	<b>1.410</b>	<b>1.759</b>	<b>1.952</b>	<b>1.811</b>
(-) RECEITAS FINANCEIRAS	803	638	966	1.936	1.939	2.290
<b>5 NECESSIDADES DE FINANCIAMENTO</b>	<b>8.100</b>	<b>3.821</b>	<b>(2.717)</b>	<b>(4.025)</b>	<b>120</b>	<b>2.279</b>
<b>6 FONTES DE FINANCIAMENTO</b>	<b>5.728</b>	<b>2.455</b>	<b>1.437</b>	<b>677</b>	<b>853</b>	<b>996</b>
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>	<b>5.120</b>	<b>2.044</b>	<b>1.073</b>	<b>565</b>	<b>720</b>	<b>820</b>
<b>ALIENAÇÃO DE ATIVOS</b>	<b>609</b>	<b>411</b>	<b>364</b>	<b>112</b>	<b>132</b>	<b>177</b>
<b>7 ATRASOS / DEFICIÊNCIA</b>	<b>2.371</b>	<b>1.366</b>	<b>(4.154)</b>	<b>(4.702)</b>	<b>(733)</b>	<b>1.283</b>

Fonte: Adaptado de STN (2005).

## b) Ativos e passivos

Na Tabela 7 estão sintetizados os ativos e os passivos da amostra de 3.215 municípios, com o ajuste monetário. Observa-se que os ativos dos municípios tiveram um crescimento de R\$ 126 para R\$ 174 bilhões, sendo compostos, em 2003, por 68% de ativos permanentes. A dívida ativa representa aproximadamente 35% do ativo dos municípios brasileiros em 2003. Destaca-se que nos ativos dos municípios não estão incluídas as ruas, praças e praias, entre outros bens de uso comum do povo.

No que tange aos passivos exigíveis, com valores igualmente ajustados monetariamente, observa-se uma redução de R\$ 26 para R\$ 13 bilhões no passivo financeiro, e um crescimento de R\$ 48 para R\$ 63 bilhões no passivo não financeiro. O passivo financeiro abrange restos a pagar, e o passivo não financeiro é composto pela dívida consolidada interna e externa.

Tabela 7: Ativos e passivos dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

R\$ milhões a preços de 2003 (IGP-DI)

Discriminação	1998	1999	2000	2001	2002	2003
<b>ATIVO</b>	<b>125.670</b>	<b>131.282</b>	<b>145.538</b>	<b>160.324</b>	<b>158.439</b>	<b>174.217</b>
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>8.146</b>	<b>7.804</b>	<b>6.982</b>	<b>13.008</b>	<b>12.188</b>	<b>11.938</b>
DISPONIBILIDADES	6.684	6.270	5.866	11.756	11.042	10.447
<b>ATIVO NÃO FINANCEIRO</b>	<b>96.600</b>	<b>101.440</b>	<b>99.392</b>	<b>105.740</b>	<b>102.638</b>	<b>118.955</b>
DÍVIDA ATIVA	37.358	38.073	42.827	47.385	48.928	61.117
PERMANENTE	55.472	59.412	52.675	53.365	49.288	50.038
<b>PASSIVO</b>	<b>125.670</b>	<b>131.284</b>	<b>145.538</b>	<b>160.324</b>	<b>158.439</b>	<b>174.217</b>
<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	<b>25.856</b>	<b>23.186</b>	<b>14.360</b>	<b>14.171</b>	<b>12.728</b>	<b>13.018</b>
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	17.577	15.136	9.348	8.647	6.563	6.974
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	4.285	4.555	1.861	3.049	3.404	3.127
<b>PASSIVO NÃO FINANCEIRO</b>	<b>48.337</b>	<b>50.411</b>	<b>57.086</b>	<b>59.805</b>	<b>61.383</b>	<b>63.125</b>
<b>DÍVIDA</b>	<b>35.299</b>	<b>37.099</b>	<b>40.187</b>	<b>41.462</b>	<b>42.872</b>	<b>43.380</b>
INTERNA	32.641	33.928	37.016	38.084	39.613	40.777
EXTERNA	2.658	3.170	3.170	3.378	3.258	2.603
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>31.719</b>	<b>36.497</b>	<b>36.002</b>	<b>44.772</b>	<b>40.715</b>	<b>54.750</b>

Fonte: Adaptado de STN (2005).

No que tange à dívida fundada ou consolidada, observa-se a predominância de dívida interna, ou seja, que será paga em moeda nacional, com 92% do total da dívida fundada em 1998 e 94% em 2003.

O patrimônio líquido, ou saldo patrimonial, cresceu de R\$ 32 para R\$ 55 bilhões. O grau de endividamento, obtido com a divisão dos passivos exigíveis pelo total do ativo, diminuiu de 75% para 69%. Deste modo, em 1998 para cada R\$ 100 de ativo, os municípios possuíam R\$ 75 de dívidas, enquanto que em 2003 passou para R\$ 69 de dívidas.

### c) Dados e índices diversos

A Tabela 8 apresenta dados e índices diversos sobre as finanças dos municípios brasileiros. Destacamos alguns a seguir.

Tabela 8: Dados e índices das finanças dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Discriminação	Valores em R\$ milhões ou %.					
	1998	1999	2000	2001	2002	2003
POPULAÇÃO (MIL)			121.388			
NÚMERO DE MUNICÍPIOS	3.215	3.215	3.215	3.215	3.215	3.215
VALOR ADICIONADO FISCAL						
RECEITA LÍQUIDA REAL (RLR)	88.020	85.282	86.387	89.128	88.434	78.035
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)	93.466	93.591	96.288	99.683	98.000	88.394
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL)	27.153	29.295	33.205	28.454	30.684	31.443
DESPESAS DE CAPITAL	19.109	14.087	12.814	11.177	15.119	12.199
DÍVIDA / RLR	0,40	0,44	0,47	0,47	0,48	0,56
DCL / RCL	0,29	0,31	0,34	0,29	0,31	0,36
SERVIÇO DA DÍVIDA / RLR (%)	8,70	5,26	3,70	4,54	4,77	5,03
SERVIÇO DA DÍVIDA / RCL (%)	8,19	4,79	3,32	4,06	4,30	4,44
SERVIÇO DA DÍVIDA LÍQUIDO / RLR (%)	7,79	4,51	2,58	2,36	2,58	2,09
SERVIÇO DA DÍVIDA LÍQUIDO / RCL (%)	7,33	4,11	2,32	2,11	2,32	1,85
PESSOAL / RCL (%)	45,52	44,36	43,52	43,36	45,55	47,41
INVESTIMENTOS / RLR (%)	13,38	11,05	11,63	9,43	14,12	12,45
OPERAÇÕES DE CRÉDITO / DESPESAS DE CAPITAL (%)	26,79	14,51	8,37	5,06	4,77	6,72

Fonte: Adaptado de STN (2005).

A Receita Corrente Líquida (RCL) dos municípios, mediante ajuste monetário pelo IGP-DI, sofreu redução de R\$ 93 para R\$ 88 bilhões. A relação da Dívida Consolidada Líquida (DCL) com a RCL, cresceu de 29% para 36%. Deste modo, em

1998, para cada R\$ 100 de RCL, os municípios possuíam R\$ 29 de DCL. Em 2003, esse valor passou para R\$ 36 de DCL para cada R\$ 100 de RCL. Na média, estes valores estão bem abaixo dos limites do Senado Federal, que estabelece um máximo de 120% da RCL para o montante da DCL.

A relação entre as despesas com pessoal e a RCL cresceu de 45% em 1998 para 47% em 2003. Isto demonstra estabilidade na relação entre as variáveis e também a redução monetária nas despesas com pessoal, visto que a RCL também se reduziu no período analisado.

#### **d) receitas dos municípios conforme faixas populacionais**

Na Tabela 9 estão apresentados dados da receita bruta, não ajustada, da amostra de 3.215 municípios tratados pela STN (2005).

Observa-se que houve um crescimento de 83,1% das receita entre 1998 e 2003 e que um grupo de 12 municípios, com população acima de 1 milhão de habitantes, concentrou 31,6% da arrecadação total dos municípios.

Por outro lado, os municípios com população inferior a 50 mil habitantes, 88,6% do total de municípios, deteve uma parcela de apenas 25,4% da receita bruta. Isto evidencia uma forte concentração da renda municipal brasileira em municípios mais populosos. Por sua vez, esses municípios mais populosos também apresentam despesas e dívidas maiores.

Tabela 9: Receita bruta dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Receita bruta		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	50.013	55.494	64.746	72.728	83.541	91.568	
	POP > 1.000.000	16.791	18.487	21.450	23.425	26.074	28.981	
	1.000.000 > POP > 300.000	7.848	8.950	10.203	11.352	12.671	14.066	
	300.000 > POP > 50.000	12.766	14.198	16.861	19.373	22.679	25.273	
	POP < 50.000	12.609	13.860	16.232	18.577	22.117	23.248	
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	33,6	33,3	33,1	32,2	31,2	31,6	32,5
	1.000.000 > POP > 300.000	15,7	16,1	15,8	15,6	15,2	15,4	15,6
	300.000 > POP > 50.000	25,5	25,6	26,0	26,6	27,1	27,6	26,4
	POP < 50.000	25,2	25,0	25,1	25,5	26,5	25,4	25,4
Variação % acumulada	Total		11,0	29,5	45,4	67,0	83,1	
	POP > 1.000.000		10,1	27,7	39,5	55,3	72,6	
	1.000.000 > POP > 300.000		14,0	30,0	44,7	61,5	79,2	
	300.000 > POP > 50.000		11,2	32,1	51,8	77,7	98,0	
	POP < 50.000		9,9	28,7	47,3	75,4	84,4	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

No que tange à arrecadação própria, em contraposição às receitas de transferências, observa-se que as mesmas tiveram um crescimento de 85,9% nos seis anos da série histórica, mantendo uma participação média de 34% na receita bruta, contra 66% das receitas de transferências (Tabela 10 e Tabela 11).

Tabela 10: Receitas de arrecadação própria dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Receitas de arrecadação própria		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	17.445	18.893	21.531	23.869	28.380	32.426	
	POP > 1.000.000	8.998	9.489	10.770	11.803	13.282	15.027	
	1.000.000 > POP > 300.000	3.084	3.556	3.886	4.245	5.150	5.641	
	300.000 > POP > 50.000	3.707	4.017	4.756	5.386	6.846	8.071	
	POP < 50.000	1.655	1.832	2.119	2.435	3.102	3.687	
% Rec bruta	Total	34,9	34,0	33,3	32,8	34,0	35,4	34,1
	POP > 1.000.000	53,6	51,3	50,2	50,4	50,9	51,9	51,4
	1.000.000 > POP > 300.000	39,3	39,7	38,1	37,4	40,6	40,1	39,2
	300.000 > POP > 50.000	29,0	28,3	28,2	27,8	30,2	31,9	29,2
	POP < 50.000	13,1	13,2	13,1	13,1	14,0	15,9	13,7
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	51,6	50,2	50,0	49,4	46,8	46,3	49,1
	1.000.000 > POP > 300.000	17,7	18,8	18,0	17,8	18,1	17,4	18,0
	300.000 > POP > 50.000	21,3	21,3	22,1	22,6	24,1	24,9	22,7
	POP < 50.000	9,5	9,7	9,8	10,2	10,9	11,4	10,3
Variação % acumulada	TOTAL		8,3	23,4	36,8	62,7	85,9	
	POP > 1.000.000		5,5	19,7	31,2	47,6	67,0	
	1.000.000 > POP > 300.000		15,3	26,0	37,6	67,0	82,9	
	300.000 > POP > 50.000		8,3	28,3	45,3	84,7	117,7	
	POP < 50.000		10,7	28,0	47,1	87,4	122,8	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

Deste modo, os municípios brasileiros apresentam, na média, forte dependência de recursos repassados pela União e pelos estados, nas formas de transferências intergovernamentais constitucionais, legais e voluntárias. Destaca-se que algumas transferências apresentam caráter de “partilhamento” de receita, como no caso do ICMS repassados dos estados para os municípios. Esta dependência é maior entre os municípios do grupo com menos de 50 mil habitantes, conforme se observa pela comparação entre as tabelas.

Tabela 11: Receitas de transferências dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Receitas de transferências		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	32.568	36.600	43.215	48.858	55.160	59.142	
	POP > 1.000.000	7.793	8.998	10.679	11.622	12.791	13.954	
	1.000.000 > POP > 300.000	4.763	5.393	6.317	7.107	7.521	8.425	
	300.000 > POP > 50.000	9.058	10.181	12.105	13.987	15.833	17.202	
	POP < 50.000	10.954	12.028	14.113	16.142	19.015	19.561	
% Rec bruta	Total	65,1	66,0	66,7	67,2	66,0	64,6	65,9
	POP > 1.000.000	46,4	48,7	49,8	49,6	49,1	48,1	48,6
	1.000.000 > POP > 300.000	60,7	60,3	61,9	62,6	59,4	59,9	60,8
	300.000 > POP > 50.000	71,0	71,7	71,8	72,2	69,8	68,1	70,8
	POP < 50.000	86,9	86,8	86,9	86,9	86,0	84,1	86,3
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	23,9	24,6	24,7	23,8	23,2	23,6	24,0
	1.000.000 > POP > 300.000	14,6	14,7	14,6	14,5	13,6	14,2	14,4
	300.000 > POP > 50.000	27,8	27,8	28,0	28,6	28,7	29,1	28,3
	POP < 50.000	33,6	32,9	32,7	33,0	34,5	33,1	33,3
Variação % acumulada	Total		12,4	32,7	50,0	69,4	81,6	
	POP > 1.000.000		15,5	37,0	49,1	64,2	79,1	
	1.000.000 > POP > 300.000		13,2	32,6	49,2	57,9	76,9	
	300.000 > POP > 50.000		12,4	33,6	54,4	74,8	89,9	
	POP < 50.000		9,8	28,8	47,4	73,6	78,6	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

#### e) Dívida dos municípios conforme faixas populacionais

Na Tabela 12 estão apresentados dados da dívida consolidada, não ajustada, da amostra de 3.215 municípios já mencionada.

Observa-se que houve um crescimento de 143% das dívidas entre 1998 e 2003. Um grupo de 12 municípios, com população acima de 1 milhão de habitantes, concentrou uma média de 80% da dívida consolidada dos municípios, conforme apresentado no Gráfico 5.

A média da dívida para cada município cresceu de R\$ 5,5 milhões em 1998 para R\$ 13,5 milhões em 2003, com valores não ajustados monetariamente.

Tabela 12: Dívida consolidada dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Dívida consolidada		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	17.831	22.485	26.744	30.462	39.817	43.380	
	POP > 1.000.000	14.131	18.061	21.376	24.368	32.340	35.526	
	1.000.000 > POP > 300.000	1.424	1.723	2.343	2.650	3.808	3.813	
	300.000 > POP > 50.000	1.536	1.792	2.347	2.686	2.896	3.223	
	POP < 50.000	740	908	678	758	773	819	
% Rec bruta	Total	35,7	40,5	41,3	41,9	47,7	47,4	42,4
	POP > 1.000.000	84,2	97,7	99,7	104,0	124,0	122,6	105,4
	1.000.000 > POP > 300.000	18,1	19,3	23,0	23,3	30,1	27,1	23,5
	300.000 > POP > 50.000	12,0	12,6	13,9	13,9	12,8	12,8	13,0
	POP < 50.000	5,9	6,6	4,2	4,1	3,5	3,5	4,6
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	79,2	80,3	79,9	80,0	81,2	81,9	80,4
	1.000.000 > POP > 300.000	8,0	7,7	8,8	8,7	9,6	8,8	8,6
	300.000 > POP > 50.000	8,6	8,0	8,8	8,8	7,3	7,4	8,1
	POP < 50.000	4,1	4,0	2,5	2,5	1,9	1,9	2,8
Variação % acumulada	Total		26,1	50,0	70,8	123,3	143,3	
	POP > 1.000.000		27,8	51,3	72,4	128,9	151,4	
	1.000.000 > POP > 300.000		21,0	64,5	86,1	167,4	167,7	
	300.000 > POP > 50.000		16,6	52,8	74,8	88,5	109,8	
	POP < 50.000		22,8	(8,3)	2,5	4,4	10,6	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

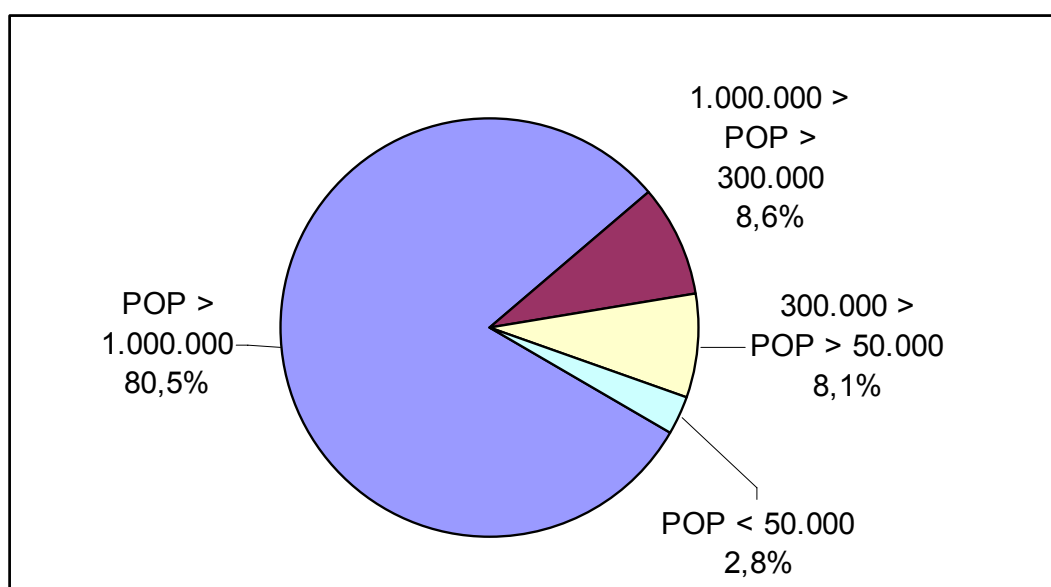


Gráfico 5: Dívida dos municípios de acordo com as faixas populacionais – Média 1998 a 2003

Fonte: Tabela 12



A dívida interna prevalece sobre a externa na dívida consolidada dos municípios, representando 94% do total ao final do ano de 2003, conforme demonstrado na Tabela 13 e no esquema da página seguinte.

Tabela 13: Dívida Interna dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Dívida consolidada interna		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	16.488	20.563	24.635	27.981	36.790	40.777	
	POP > 1.000.000	12.897	16.316	19.373	22.013	29.477	33.090	
	1.000.000 > POP > 300.000	1.344	1.597	2.285	2.553	3.685	3.698	
	300.000 > POP > 50.000	1.515	1.757	2.309	2.665	2.865	3.193	
	POP < 50.000	732	893	667	749	764	796	
% Rec bruta	Total	33,0	37,1	38,0	38,5	44,0	44,5	39,2
	POP > 1.000.000	76,8	88,3	90,3	94,0	113,1	114,2	96,1
	1.000.000 > POP > 300.000	17,1	17,8	22,4	22,5	29,1	26,3	22,5
	300.000 > POP > 50.000	11,9	12,4	13,7	13,8	12,6	12,6	12,8
	POP < 50.000	5,8	6,4	4,1	4,0	3,5	3,4	4,5
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	78,2	79,3	78,6	78,7	80,1	81,1	79,4
	1.000.000 > POP > 300.000	8,2	7,8	9,3	9,1	10,0	9,1	8,9
	300.000 > POP > 50.000	9,2	8,5	9,4	9,5	7,8	7,8	8,7
	POP < 50.000	4,4	4,3	2,7	2,7	2,1	2,0	3,0
Variação % Acumulada	Total		24,7	49,4	69,7	123,1	147,3	
	POP > 1.000.000		26,5	50,2	70,7	128,6	156,6	
	1.000.000 > POP > 300.000		18,8	70,0	89,9	174,1	175,1	
	300.000 > POP > 50.000		16,0	52,4	75,9	89,1	110,7	
	POP < 50.000		22,1	(8,9)	2,4	4,4	8,8	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

Outro fato relevante a destacar, é que os 12 municípios com mais de 1 milhão de habitantes concentraram uma média de 93,5% das dívidas externas dos municípios, devendo 2,6 bilhões. Enquanto isso, os 2.848 municípios com menos 50 mil habitantes (88,6% do total), devem juntos apenas R\$ 22, ou 0,8% do total da dívida externa dos municípios.

A dívida externa dos municípios, como um todo, teve um crescimento de 125% entre 1998 e 2002, fechando 2003 com 94% acumulado.

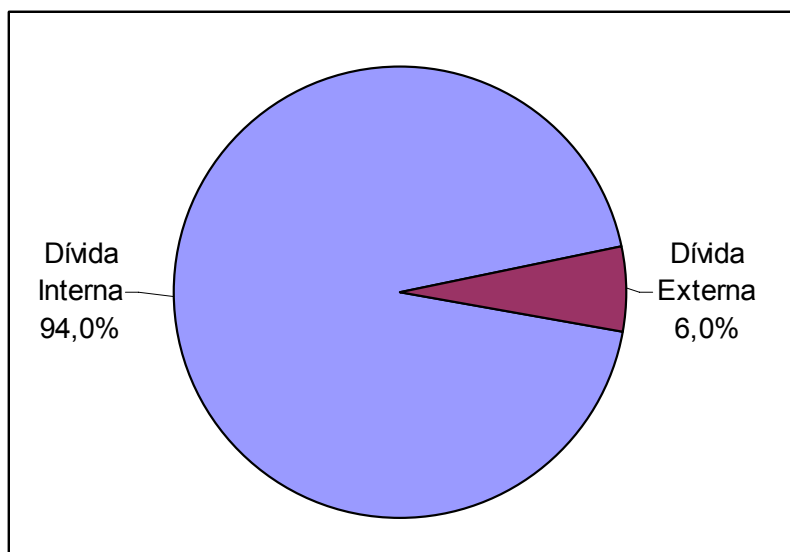


Gráfico 6: Composição da dívida dos municípios entre interna e externa em 2003  
Fonte: Tabela 13 e Tabela 14

Tabela 14: Dívida externa dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Dívida externa		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	1.343	1.921	2.110	2.482	3.026	2.603	
	POP > 1.000.000	1.234	1.745	2.003	2.355	2.863	2.436	
	1.000.000 > POP > 300.000	80	126	58	97	123	115	
	300.000 > POP > 50.000	21	35	38	21	32	31	
	POP < 50.000	8	15	11	9	8	22	
% Rec bruta	Total	2,7	3,5	3,3	3,4	3,6	2,8	3,2
	POP > 1.000.000	7,3	9,4	9,3	10,1	11,0	8,4	9,3
	1.000.000 > POP > 300.000	1,0	1,4	0,6	0,9	1,0	0,8	0,9
	300.000 > POP > 50.000	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,2
	POP < 50.000	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	91,9	90,8	95,0	94,9	94,6	93,6	93,5
	1.000.000 > POP > 300.000	5,9	6,6	2,7	3,9	4,1	4,4	4,6
	300.000 > POP > 50.000	1,6	1,8	1,8	0,8	1,0	1,2	1,4
	POP < 50.000	0,6	0,8	0,5	0,4	0,3	0,8	0,6
Variação % Acumulada	Total		43,1	57,1	84,8	125,4	93,9	
	POP > 1.000.000		41,4	62,4	90,8	132,0	97,4	
	1.000.000 > POP > 300.000		58,2	(27,9)	22,1	53,9	43,6	
	300.000 > POP > 50.000		65,8	78,0	(1,7)	49,8	44,5	
	POP < 50.000		88,0	42,4	10,1	7,3	179,4	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

## f) Operações de crédito

Os valores assumidos em novas dívidas pelos municípios, nas formas de operações de crédito, estão demonstradas na Tabela 15. Observa-se que as receitas de operações de crédito, sem ajuste inflacionário, diminuíram de R\$ 2,6 bilhões em 1998 para 820 milhões em 2003. Isto representa uma queda acumulada nos seis anos de 68,8%.

Observa-se ainda que os 12 municípios do grupo mais populoso foram responsáveis por uma média de 70% das operações de créditos entre os anos.

Tabela 15: Operações de crédito dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

		Valores em R\$ Milhões						
Receitas de operações de crédito		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	2.628	1.168	697	405	587	820	
	POP > 1.000.000	2.346	898	396	253	383	553	
	1.000.000 > POP > 300.000	82	52	50	43	79	79	
	300.000 > POP > 50.000	102	128	141	77	94	125	
	POP < 50.000	98	90	110	32	31	63	
% Rec bruta	Total	5,3	2,1	1,1	0,6	0,7	0,9	1,8
	POP > 1.000.000	14,0	4,9	1,8	1,1	1,5	1,9	4,2
	1.000.000 > POP > 300.000	1,0	0,6	0,5	0,4	0,6	0,6	0,6
	300.000 > POP > 50.000	0,8	0,9	0,8	0,4	0,4	0,5	0,6
	POP < 50.000	0,8	0,6	0,7	0,2	0,1	0,3	0,4
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	89,3	76,9	56,8	62,3	65,3	67,4	69,7
	1.000.000 > POP > 300.000	3,1	4,4	7,2	10,6	13,4	9,6	8,1
	300.000 > POP > 50.000	3,9	11,0	20,2	19,1	16,0	15,3	14,2
	POP < 50.000	3,7	7,7	15,8	8,0	5,3	7,7	8,0
Variação % acumulada	Total		(55,6)	(73,5)	(84,6)	(77,7)	(68,8)	
	POP > 1.000.000		(61,7)	(83,1)	(89,2)	(83,7)	(76,4)	
	1.000.000 > POP > 300.000		(37,2)	(38,6)	(47,5)	(4,6)	(4,2)	
	300.000 > POP > 50.000		26,5	38,3	(23,8)	(7,7)	23,1	
	POP < 50.000		(8,2)	12,1	(67,1)	(68,0)	(35,7)	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

As receitas de operações de crédito representaram em média 1,8% da receita total de todos os municípios no período de 1998 a 2003. Entre os municípios mais populosos, a média ficou em 4,2% da receita bruta. Já entre os municípios menos

populosos (< 50 mil habitantes), as operações representaram em média 0,4% da receita bruta.

### g) Despesas com juros, encargos e amortizações

Na Tabela 16 observa-se a evolução das despesas do serviço da dívida da amostra de 3.215 municípios brasileiros entre os anos de 1998 e 2003, sem ajuste monetário pela inflação.

Serviço da dívida é o conjunto de despesas relacionadas à existência de dívidas, que envolvem juros, encargos e amortização do principal.

Observa-se que, da mesma forma que o total da dívida, o serviço da dívida está concentrado nos municípios com mais de 1 milhão de habitantes, com uma média de 59,3% do gasto total nos seis anos de acompanhamento.

Tabela 16: Despesas com amortização da dívida dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Serviço da dívida (bruto)		1998	1999	2000	2001	2002	2003	Média
R\$ milhões	Total	3.931	2.562	2.078	2.901	3.434	3.925	
	POP > 1.000.000	2.865	1.454	1.117	1.685	1.943	2.256	
	1.000.000 > POP > 300.000	352	338	273	324	398	440	
	300.000 > POP > 50.000	436	447	383	517	656	735	
	POP < 50.000	279	322	305	375	438	494	
% Rec bruta	Total	7,9	4,6	3,2	4,0	4,1	4,3	4,7
	POP > 1.000.000	17,1	7,9	5,2	7,2	7,5	7,8	8,8
	1.000.000 > POP > 300.000	4,5	3,8	2,7	2,9	3,1	3,1	3,3
	300.000 > POP > 50.000	3,4	3,1	2,3	2,7	2,9	2,9	2,9
	POP < 50.000	2,2	2,3	1,9	2,0	2,0	2,1	2,1
Part % total	Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	POP > 1.000.000	72,9	56,8	53,7	58,1	56,6	57,5	59,3
	1.000.000 > POP > 300.000	8,9	13,2	13,1	11,2	11,6	11,2	11,5
	300.000 > POP > 50.000	11,1	17,4	18,4	17,8	19,1	18,7	17,1
	POP < 50.000	7,1	12,6	14,7	12,9	12,8	12,6	12,1
Variação % Acumulada	Total		(34,8)	(47,1)	(26,2)	(12,6)	(0,2)	
	POP > 1.000.000		(49,2)	(61,0)	(41,2)	(32,2)	(21,3)	
	1.000.000 > POP > 300.000		(3,8)	(22,3)	(7,9)	13,0	25,0	
	300.000 > POP > 50.000		2,4	(12,2)	18,5	50,3	68,6	
	POP < 50.000		15,8	9,6	34,8	57,3	77,3	

Fonte: Adaptado de STN (2005).

A variação das despesas com o serviço da dívida pode ser observada na Gráfico 7, que evidencia uma redução acentuada nos anos de 1999 e 2000, para posterior estabilização no patamar inicial.

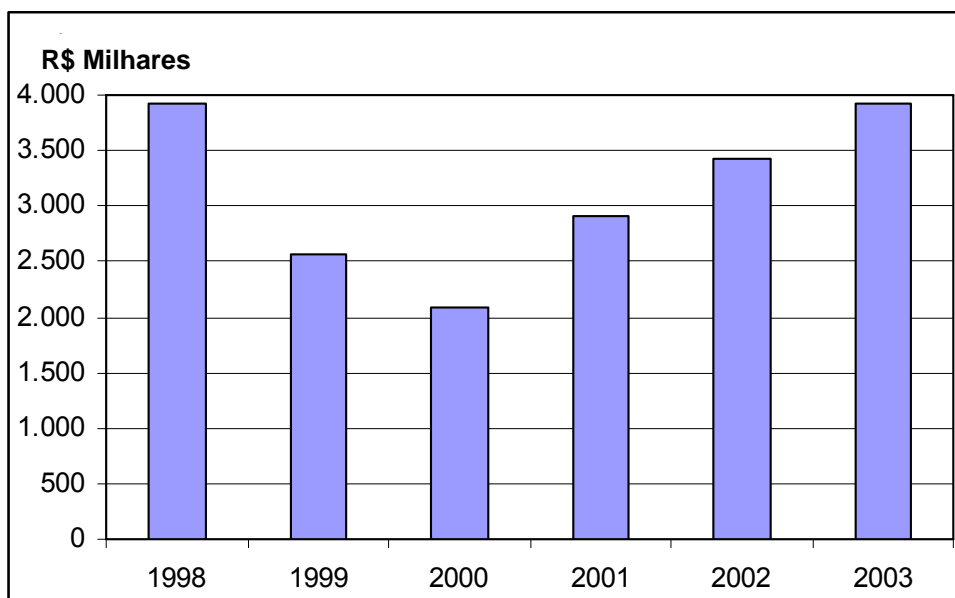


Gráfico 7: Evolução das despesas com o serviço da dívida entre 1998 e 2003  
Fonte: Tabela 16.

Do total do serviço da dívida, 54% é composto por despesas com juros, que totalizam R\$ 2,1 bilhões, em 2003. Os restantes 46,1% são compostos por R\$ 1,8 bilhões de amortização da dívida, conforme demonstrado na Gráfico 8 e na Tabela 17.

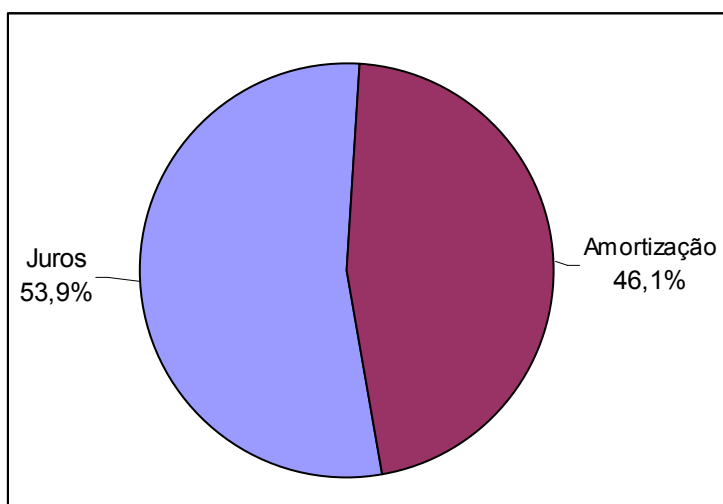


Gráfico 8: Despesas componentes do serviço da dívida em 2003  
Fonte: Tabela 17.

Tabela 17: Despesas com juros e amortização da dívida dos municípios brasileiros entre 1998 e 2003

Valores em R\$ milhões

Serviço da dívida		1998	1999	2000	2001	2002	2003
Despesas com juros	Total	1.092	980	1.161	1.639	1.845	2.114
	POP > 1.000.000	603	595	819	1.245	1.388	1.606
	1.000.000 > POP > 300.000	230	166	159	171	209	224
	300.000 > POP > 50.000	191	149	129	163	185	220
	POP < 50.000	67	69	55	59	63	63
Despesas com amortizações	Total	2.840	1.582	917	1.262	1.590	1.811
	POP > 1.000.000	2.262	859	298	439	555	650
	1.000.000 > POP > 300.000	122	172	114	153	189	216
	300.000 > POP > 50.000	245	298	254	353	470	515
	POP < 50.000	211	253	250	316	375	431

Fonte: Adaptado de STN (2005).

#### h) Considerações finais sobre o perfil das finanças municipais

Segundo STN (2005, p.18), a análise da evolução do perfil das finanças municipais, da amostra de 3.215 municípios, traçado a partir de cada grupo populacional, possibilita captar “diversidades fiscais de forma a associá-las à heterogeneidade contida na estrutura sócio-econômica brasileira em contínua evolução”.

Deste modo, a pesquisa identificou o peso dos diversos grupos de municípios, bem como sua evolução nos últimos anos, na composição de elementos das finanças públicas. Os dados fiscais sintetizados fornecem uma indicação parcial a este conjunto de questões.

A distribuição média da receita bruta entre 1998 e 2003, em relação com os grupos populacionais, demonstra que os municípios com mais de 1 milhão de habitantes retêm uma parcela proporcionalmente maior do que a população que eles comportam, indicando uma receita per capita maior do que a dos demais municípios. Isto é verificado com o auxílio da Tabela 18.

Tabela 18: Distribuição da população e da receita bruta segundo o grupos de municípios

Faixas de população		População de 2000	Receita bruta média 98-03
Grupo 1	Pop > 1.000.000	25,8%	32,5%
Grupo 2	1.000.000 > Pop > 300.000	16,4%	15,6%
Grupo 3	300.000 > Pop > 50.000	29,2%	26,4%
Grupo 4	Pop < 50.000	28,6%	25,4%
Total		100,0%	100,0%

Fonte: STN (2005).

Por outro lado, observa-se uma diminuição da participação da receita bruta dos Municípios do Grupo 1 e do Grupo 2, que foi reduzida de 49,3% para 47,0% do total, entre 1998 e 2003. Os municípios pequenos (Grupo 4), caracterizados pela dependência de transferências intergovernamentais, mantiveram uma participação estável ao longo do período.

Um fato relevante a destacar, no universo de 3.215 municípios, de acordo com dados da STN (2005, p.19), é que os 12 municípios mais populosos do país responderam em média por:

- 53,4% da receita de IPTU;
- 61,9% da receita de ISS;
- 45,0% das transferências de IPVA;
- 60,9% das despesas com inativos e pensionistas;
- 69,0% das despesas com juros;
- 45,3% das despesas com amortizações;
- 69,7% das receitas com operações de crédito;
- 49,9% das despesas com segurança pública;
- 64,8% do estoque de dívida ativa;
- 79,4% do estoque da dívida interna; e
- 93,5% do estoque da dívida externa.

A dívida municipal passou de R\$ 17,8 bilhões em 1998 para R\$ 43,4 bilhões em 2003. Em relação à receita bruta, esses montantes representaram 35,7% e 47,4%, respectivamente. Segundo STN (2005, p.29), os indicadores gerais de dívida não permitem que seja percebida as duas realidades dominantes nos Municípios brasileiros: “existem, por um lado, alguns poucos Municípios que apresentam endividamento significativo e, por outro, a grande maioria que praticamente não têm dívida”. Ainda de acordo com STN (2005, p.30):

Isto pode ser observado quando são analisados os indicadores segmentados por faixas de população. Enquanto a dívida do Grupo 1 foi equivalente, em termos médios a 105,4% da receita bruta, a dos Grupos 2, 3 e 4 foi equivalente a, respectivamente, 23,5%, 13,0% e 4,6%. Sob outra perspectiva, cerca de 80% das dívidas dos Municípios considerados neste levantamento é de responsabilidade dos Municípios com população superior a 1 milhão de habitantes. Note-se que uma fração significativa dos grandes Municípios encontra-se entre os aproximadamente 180 municípios que tiveram sua dívida refinanciada pela União ao amparo da Medida Provisória nº 2185-35/01, podendo usufruir do benefício de ter o serviço da dívida refinanciada limitado a 13% da receita líquida real.

Por fim, cabe ressaltar que o relativamente baixo endividamento da maior parcela dos municípios brasileiros guarda consigo o potencial de ampliação, visto que os limites legais do Senado estão “folgados” para a maioria dos municípios. Com o aumento da dívida, pesam as despesas com juros e encargos, num cenário de juros elevados.

Por outro lado, a dívida não é essencialmente nem “boa” nem “ruim”, dependendo basicamente das finalidades que motivam a sua assunção: des controle orçamentário ou financiamento de investimentos promotores do desenvolvimento social e econômico.

Portanto, a alocação dos recursos captados com o endividamento é vista como benéfica, pela visão tradicional da política fiscal, quando serve para financiar a infraestrutura, as novas obras e iniciativas capazes de aquecer a economia.

Se, entretanto, a alocação dos recursos captados como endividamento é vista como perversa, pela visão tradicional da política fiscal, quando serve para financiar os déficits orçamentários, cobrindo – apenas – frustração de receita orçamentária ou negligência na programação e/ou realização de despesa orçamentária.

### **2.5.3 Situação da dívida do Município de Florianópolis**

Esta seção apresenta um breve relato da situação fiscal relacionada à dívida pública e ao endividamento do Município de Florianópolis nos exercícios financeiros de 2003 e 2004.

Busca-se, a partir dos demonstrativos contábeis das contas públicas, identificar algumas das principais variáveis relacionadas à dívida e às operações de crédito realizadas pelo Município, bem como situar se o Município está ou não cumprindo os limites legais existentes sobre a dívida.



### **a) Dívida total**

Com base nos balanços patrimoniais do Município, constante dos Balanços Gerais referentes aos exercícios de 2003 e 2004, pôde-se observar os saldos e a composição das dívidas relativas ao passivo financeiro e ao passivo permanente.

O passivo financeiro, também chamado de dívida flutuante ou dívida administrativa, representa as dívidas que independem de autorização orçamentária para seu pagamento, compreendendo os grupos demonstrados na Tabela 19.

O passivo permanente, também chamado de dívida fundada ou de dívida consolidada, representa as dívidas que dependem de autorização legislativa para amortização ou resgate, compreendendo os grupos demonstrados na Tabela 19.

Observa-se no Gráfico 9 que 69% do passivo real do Município é composto por passivos permanentes e 31% por passivos financeiros, em 31/12/2004. No grupo passivo permanente, o subgrupo mais expressivo é o da dívida fundada interna. De 31/12/2003 a 31/12/2004, o seu saldo cresceu de R\$ 72 milhões para R\$ 145 milhões, o que representa uma variação de 103%, ou seja, a dívida fundada interna mais do que dobrou no período de um ano. Todavia, tal crescimento parecer ser decorrente da incorporação do grupo “obrigações sociais, trabalhistas, fiscais e tributárias”, também do passivo permanente, para o grupo “dívida fundada interna”.

No grupo passivo financeiro, o subgrupo mais expressivo é o de restos a pagar. Entre 31/12/2003 e 31/12/2004, a conta de restos a pagar cresceu de R\$ 29 milhões para R\$ 41 milhões, o que representa uma variação de 41%.

A relação entre o passivo real e o ativo real em 31/12/2004 é de 43%, ou seja, para cada R\$ 100 de ativo real, o município apresenta dívidas de R\$ 43. Todavia, deve-se considerar que 76% do ativo real é composto pelo subgrupo “créditos”, do grupo ativo permanente, representado basicamente por valores a receber da dívida ativa. São valores que guardam o risco da inadimplência do contribuinte.

O saldo patrimonial, como diferença entre o ativo real e o passivo real, resulta num ativo real líquido de R\$ 306 milhões. Todavia, se desconsiderarmos o subgrupo créditos (referentes à dívida ativa) do ativo real, o Município passa a ter R\$ 106 milhões de dívidas a mais do que de ativos.

Tabela 19: Síntese dos balanços patrimoniais

Valores em R\$ Mil

ATIVO			PASSIVO		
Grupos	31/12/03	31/12/04	Grupos	31/12/03	31/12/04
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>49.715</b>	<b>52.152</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	<b>78.303</b>	<b>72.965</b>
Disponível	4.492	2.442	Restos a pagar	28.828	40.788
Vinculado em C/C Banc.	1.587	1.213	Depósitos de Div. Origens	46.726	28.956
Aplicações Financeiras	471	120	Serviços a Dívida a Pagar	-	40
Realizável	43.164	48.377	Provisões	2.749	3.180
			Depósitos Espec. Diversos	1	1
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<b>417.435</b>	<b>488.688</b>	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	<b>151.976</b>	<b>161.700</b>
Bens Móveis	42.651	49.161	Dívida Fundada Interna	71.636	145.168
Bens Imóveis	21.842	26.633	Dívida Fundada Externa	-	6.439
Créditos	352.465	412.457	Débitos Consolidados	-	-563
Valores e Ações	87	72	Obrig. Soc., Trab., Fisc. e Trib.	69.673	-
Diversos	386	362	Diversos	2	2
Fundos Especiais	2	2	Capital Social	10.665	10.654
Soma do Ativo Real	467.149	540.840	Soma do Passivo Real	230.279	234.664
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>236.870</b>	<b>306.176</b>
Passivo Real Descoberto	0	0	Ativo Real Líquido	236.870	306.176
<b>Total</b>	<b>467.149</b>	<b>540.840</b>	<b>Total</b>	<b>467.149</b>	<b>540.840</b>

Fonte: Adaptado de PMF (2003 e 2004).

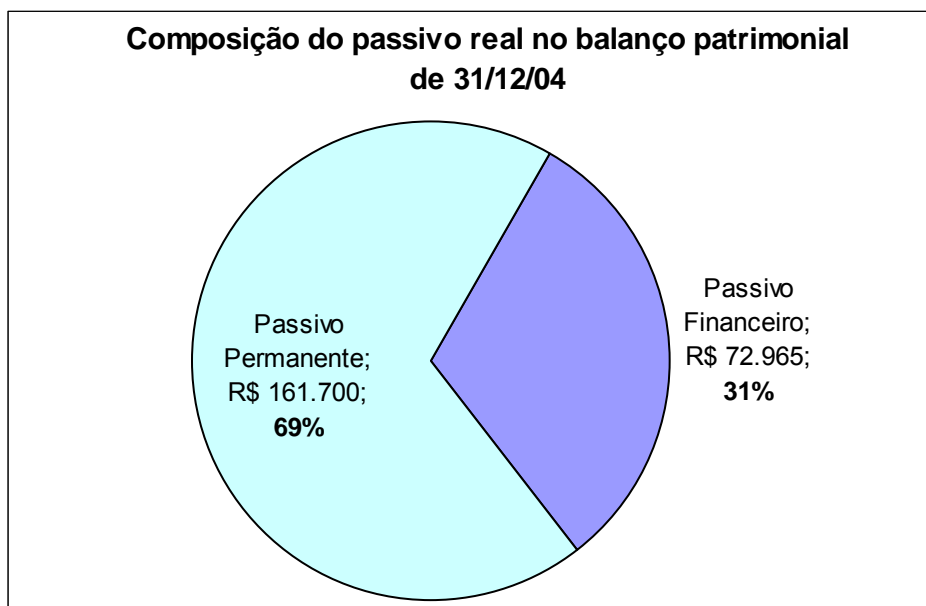


Gráfico 9: Composição do passivo real no balanço patrimonial de 31/12/2004

Fonte: Tabela 19

**b) Dívida consolidada**

Com base no Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, constante do Relatório de Gestão Fiscal referente ao 3º Quadrimestre de 2004, pode-se observar os saldos da dívida consolidada e a apuração da obediência ao limite legal do Senado Federal em relação à dívida consolidada líquida.

A dívida consolidada líquida (DCL) é apurada mediante a dedução de determinados ativos financeiros do valor da dívida consolidada total (DC). A DC cresceu de R\$ 141 milhões em 2003 para R\$ 151 milhões em 2004, o que representa um crescimento de R\$ 9,7 milhões ou quase 7% de variação. Por sua vez, a DCL cresceu de R\$ 115 milhões para R\$ 118 milhões, que representa uma variação de apenas 2,6%.

Quando comparada a DCL com a receita corrente líquida (RCL), observamos o índice adotado pelo Senado para apuração do limite da dívida. O limite do Senado estabelece que a DCL pode atingir um valor máximo de 120% da RCL.

Observamos na tabela que em 2003 e 2004 a relação da DCL com a RCL foi de 33% e 36%, respectivamente, demonstrando a obediência ao limite legal da dívida consolidada.

Deste modo, enquanto que em 2004 a DCL poderia atingir até R\$ 433 milhões, a Prefeitura apresentou R\$ 118 milhões, o que evidencia um potencial legal para ampliação da dívida pública municipal, tendo em vista o considerável distanciamento entre o limite e o realizado.

Tabela 20: Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida de Florianópolis

Especificação	Saldo do exercício anterior	Saldo do exercício de 2004		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA (DC) (I)</b>	<b>141.308.721,87</b>	<b>143.069.655,89</b>	<b>144.023.517,31</b>	<b>151.043.874,24</b>
Dívida Mobiliária	0,00	0,00	0,00	0,00
Dívida Contratual	21.428.313,00	21.600.122,09	21.598.837,81	26.462.513,82
Precatórios Posteriores a 5.5.2000 (inclusive)	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Inferiores a 12 meses	0,00	0,00	0,00	0,00
Parcelamentos de Dívidas	29.691.197,00	29.868.009,97	29.226.619,46	29.999.758,89
de Tributos Federais	148.847,60	120.998,40	87.771,09	53.501,76
de Contribuições Sociais	29.542.349,40	29.747.011,57	29.138.848,37	29.946.257,13
Previdenciária (INSS)	19.936.110,64	19.573.548,61	18.925.549,96	18.911.571,32
Demais Contribuições Sociais	9.606.238,76	10.173.462,96	10.213.298,41	11.034.685,81
do FGTS	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras Dívidas	90.189.211,87	91.601.523,83	93.198.060,04	94.581.601,53
<b>DEDUÇÕES (II)</b>	<b>26.187.352,68</b>	<b>47.993.235,39</b>	<b>39.092.138,53</b>	<b>32.923.344,98</b>
Ativo Disponível	19.767.643,41	35.437.389,65	23.669.092,45	21.218.670,68
Haveres Financeiros	11.118.372,96	13.566.448,39	15.861.991,84	11.942.797,07
( - ) Restos a Pagar Processados	4.698.663,69	1.010.602,65	438.945,76	238.122,77
<b>OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Precatórios anteriores a 5.5.2000	0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras Obrigações	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL)=(I-II)</b>	<b>115.121.369,19</b>	<b>95.076.420,50</b>	<b>104.931.378,78</b>	<b>118.120.529,26</b>
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL</b>	<b>321.202.652,82</b>	<b>338.644.295,35</b>	<b>345.001.597,89</b>	<b>360.595.264,97</b>
<b>% da DC sobre a RCL</b>	<b>43,99%</b>	<b>42,25%</b>	<b>41,75%</b>	<b>41,89%</b>
<b>% da DCL sobre a RCL</b>	<b>35,84%</b>	<b>28,08%</b>	<b>30,41%</b>	<b>32,76%</b>
<b>LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - 120%</b>	<b>385.443.183,38</b>	<b>406.373.154,42</b>	<b>414.001.917,47</b>	<b>432.714.317,96</b>

Fonte: PMF (2005).

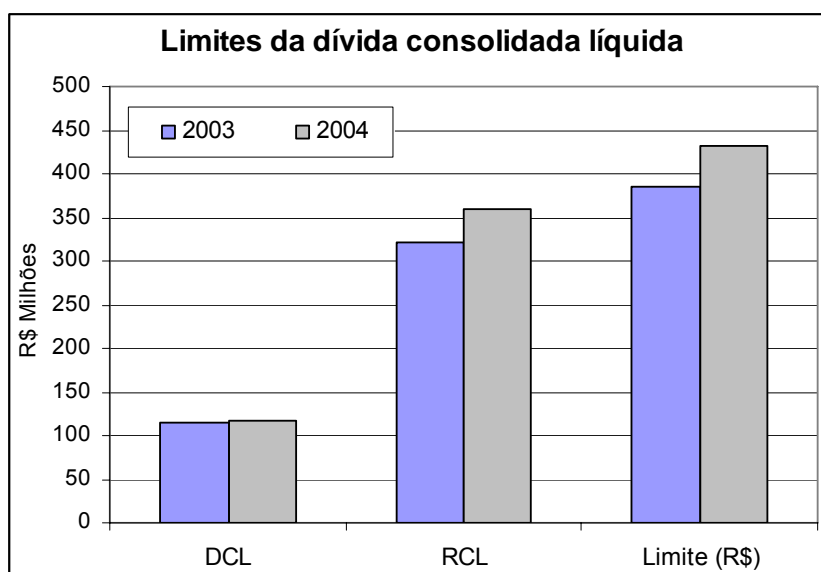


Gráfico 10: Limites da dívida consolidada líquida

Fonte: Tabela 20.

### c) Operações de crédito

Com base no Demonstrativo das Operações de Crédito, constante do Relatório de Gestão Fiscal relativo ao 3º Quadrimestre de 2004, pode-se observar as operações de crédito orçamentárias internas e externas realizadas. Não foram realizadas operações de crédito de antecipação da receita orçamentária (ARO), que são de natureza extra-orçamentária.

No demonstrativo, observamos que as operações de crédito totalizaram R\$ 9,6 milhões, sendo que predominam as assumidas em moeda estrangeira junto ao FONPLATA (*Fondo Financiero para el Desarrollo de la cuenca del Plata*), com valor de R\$ 6,4 milhões.

Os limites definidos pelo Senado Federal são de 16% para as operações de crédito orçamentárias e de 7% para as de antecipação da receita orçamentária. Em 2004, o primeiro tipo de operações totalizou R\$ 9,6 milhões, o que está abaixo dos 57,7 milhões do limite legal, representando 2,67% da RCL. Deste modo, o limite foi cumprido com folga considerável, conforme demonstrado no Gráfico 11.

Tabela 21: Demonstrativo das Operações de Crédito de Florianópolis – 2003 e 2004

Receita de capital	Receita realizada	
	2003	2004
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO ( I )</b>	1.373.902,36	9.636.666,40
Internas	1.373.902,36	3.198.123,15
BNDES - PMAT		2.615.284,04
BNDES - SISTEMA INTEGRADO		582.839,11
Externas	-	6.438.543,25
FONPLATA		6.438.543,25
<b>POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ( II )</b>	-	-
<b>TOTAL DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO (I+II)</b>	1.373.902,36	9.636.666,40
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - R C L</b>	<b>321.202.652,82</b>	<b>360.595.264,97</b>
<b>% DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS SOBRE A RCL</b>	<b>0,43</b>	<b>2,67</b>
<b>% DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA SOBRE A RCL</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>
LIMITE DEFINIDO PELA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS - 16%	51.392.424,45	57.695.242,40
LIMITE DEFINIDO PELA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA - 7%	22.484.185,70	25.241.668,55

Fonte: PMF (2005).

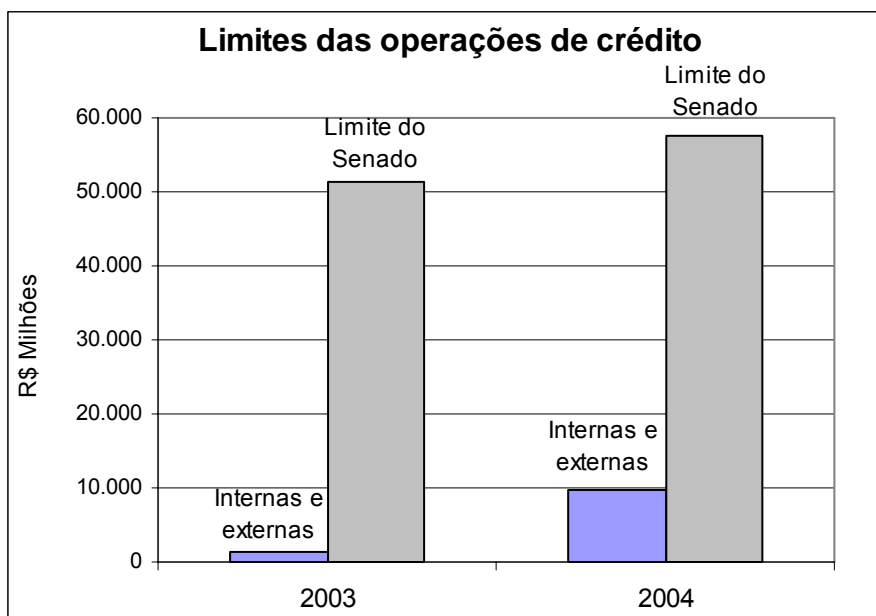


Gráfico 11: Limite para as operações de crédito internas e externas  
Fonte: Tabela 21

#### d) Restos a pagar

No Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar, constante dos Relatórios de Gestão Fiscal de 2003 e de 2004, observa-se os restos a pagar inscritos no período. Observando-se os demonstrativos da Tabela 22 e da Tabela 23, conclui-se que nenhum dos órgãos do Município deixou de inscrever despesas em restos a pagar por insuficiência financeira.

Restos a pagar são as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro de cada ano, podendo a despesa ter sido liquidada ou não. Deste modo, compõem o passivo financeiro do município, como dívida flutuante.

A LRF, em seu artigo 42, estabelece que:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Nota-se que, embora o artigo tenha plena aplicação apenas no último ano de mandato, que o acompanhamento anual permite a percepção da tendência de cumprimento ou descumprimento ao longo do período plurianual. A exigência referida impede que haja inscrições em restos a pagar sem o correspondente

recurso financeiro para pagamento, de modo a evitar que ao final do mandato sejam transferidas dívidas de um orçamento desequilibrado no ano que se encerra.

No ano de 2003, as inscrições em restos a pagar atingiram o montante de R\$ 27.430 milhões (soma de R\$ 4.072 com R\$ 23.358, dos processados e dos não processados, respectivamente). No ano de 2004, as inscrições em restos a pagar atingiram o montante de R\$ 36.834 milhões (soma de R\$ 11.785 com R\$ 25.048, dos processados e dos não processados, respectivamente).

Tabela 22: Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar de Florianópolis – 2003

Órgão	Restos a Pagar				
	Inscritos			Suficiência antes da Inscrição em Restos a Pagar não processados	Não Inscrito por Insuficiência Financeira
	Processados		Não Processados		
	Exercícios Anterior	Do Exercício	Do Exercício		
<b>ADMINISTRAÇÃO DIRETA</b>	<b>712.985,95</b>	<b>1.300.300,79</b>	<b>19.025.474,89</b>	<b>4.772.811,27</b>	<b>0,00</b>
Prefeitura Municipal de Florianópolis	712.985,95	1.300.300,79	19.025.474,89	4772811,27	0,00
<b>ADMINISTRAÇÃO INDIRETA</b>	<b>2.676,70</b>	<b>2.771.762,18</b>	<b>4.332.765,88</b>	<b>-16.969.563,01</b>	<b>0,00</b>
Fundo Mun. de Cinema - Funcine	0,00	4.756,06	0,00	112.181,32	0,00
Fundo Mun. Desenv. Rual e Marinho	0,00	527,00	0,00	185.915,19	0,00
Fundo Mun. de Integração Social	135,30	262.945,74	12.516,85	14.126,64	0,00
Fundo Mun. de Saúde - FMS	0,00	1.547.177,99	3.188.154,84	4.458.702,16	0,00
Fundo Mun. Assistência Social	548,00	497.175,29	197.961,53	549.284,19	0,00
Fundo Mun. dir. Criança e Adolesc.	0,00	7.205,17	39.250,20	507.775,37	0,00
Fundação Franklin Cascaes	0,00	438.887,68	0,00	5.111,15	0,00
Fundação Municipal de Esportes	0,00	0,00	0,00	115.866,47	0,00
Fundação Mun. do meio Ambiente	0,00	0,00	0,00	268,95	0,00
Instit. de Planej. Urbano de Fpolis.	1.993,40	13.087,25	894.882,46	3.006.680,97	0,00
Cia. Melhoramentos da capital	0,00	0,00	0,00	-25.925.475,42	0,00
<b>PODER LEGISLATIVO</b>	<b>938,07</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-938,07</b>	<b>0,00</b>
Câmara Municipal de Vereadores	938,07	0,00	0,00	-938,07	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>716.600,72</b>	<b>4.072.062,97</b>	<b>23.358.240,77</b>	<b>-12.197.689,81</b>	<b>0,00</b>

Fonte: PMF (2005).

Tabela 23: Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar de Florianópolis – 2003

Órgão	Restos a Pagar				
	Inscritos			Suficiência antes da Inscrição em Restos a Pagar não Processados	Não Inscritos por Insuficiência Financeira
	Processados		Não Processados		
	Exercícios Anteriores	Do Exercício	Do Exercício		
<b>ADMINISTRAÇÃO DIRETA</b>	<b>224.326,35</b>	<b>5.669.930,59</b>	<b>21.859.381,09</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
PREFEITURA MUN. DE FLORIANÓPOLIS	224.326,35	5.669.930,59	21.859.381,09	0,00	0,00
<b>ADMINISTRAÇÃO INDIRETA</b>	<b>11.464,95</b>	<b>5.543.344,73</b>	<b>2.854.760,27</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Fundo Mun. DE Cinema - FUNCINE	0,00	3.250,00	0,00	0,00	0,00
Fundo Mun. Desenv. Rural e Marinho - FUNRUMAR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fundo Mun. de Integração Social	135,30	1.231.153,79	135.628,69	0,00	0,00
Fundo Mun. Saude - FMS	6.059,16	3.718.473,82	2.074.740,82	0,00	0,00
Fundo Mun. Assist. Social	5.270,49	458.379,23	575.474,98	0,00	0,00
Fundo Mun. Dir. Criança e Adolesc.	0,00	101.541,31	57.142,98	0,00	0,00
Igeof - inst. de Geração de Oport. e Emprego		30.546,58	11.772,80	0,00	0,00
<b>AUTARQUIAS</b>	<b>1.393,40</b>	<b>544.913,47</b>	<b>247.597,50</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Fundação Franklin Cascaes	0,00	229.330,31	0,00	0,00	0,00
Fundação mun. de Esportes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fundação Mun. Meio Ambiente	0,00	315.583,16	0,00	0,00	0,00
Instituto de Planej. Urbano - IPUF	1.393,40	0,00	247.597,50	0,00	0,00
Companhia Melhoramento da Capital - COMCAP	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>PODER LEGISLATIVO</b>	<b>938,07</b>	<b>26.988,10</b>	<b>86.712,23</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Câmara Municipal de Vereadores	938,07	26.988,10	86.712,23	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>238.122,77</b>	<b>11.785.176,89</b>	<b>25.048.451,09</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Fonte: PMF (2005).

Na seção a seguir são apresentados conceitos e definições legais para a dívida pública, além de detalhes sobre os limites existentes na legislação vigente sobre a dívida e o endividamento.



## 2.6 Dívida pública e legislação aplicada

### 2.6.1 Conceitos e definições legais

A noção popularizada de dívida consiste em assumir obrigação diante de favor previamente auferido. Também é notório que existe de um ou mais responsáveis pela cobrança, bem como diferentes formas de pressionar o tomador, individualmente e institucionalmente.

Sá e Sá (1995, p.174) conceituam dívida como sendo o “fato patrimonial que representa o débito de financiamento ou de funcionamento; valor que a empresa tem a pagar a terceiros; valor que representa um crédito obtido por compra ou empréstimo”.

O conceito supra é apropriado para empresas com fins lucrativos e precisa ser expandido para outras entidades.

Sanches (1997, p.87) traz um conceito mais abrangente sobre dívida:

Dívida – compromisso financeiro assumido por uma pessoa física ou jurídica – de direito público ou privado – perante outra pessoa física ou jurídica. Tendo em conta que a sociedade capitalista estimula o consumo, visto como fator essencial para a manutenção da produção e geração de riquezas pelo sistema econômico, a antecipação de rendas futuras (através do endividamento) passou a ser uma forma de viabilizá-lo. No setor público a constituição de dívidas representa uma maneira de viabilizar empreendimentos que de outro modo somente seriam possíveis muitos anos mais tarde. Tal antecipação, quando relacionada à implantação de infra-estrutura, pode se constituir em importante instrumento de modernização do processo produtivo e de desenvolvimento econômico.

Quanto à dívida pública, Sanches (1997, p.89-90) apresenta um conceito abrangente, considerando as motivações ou origens da mesma:

Total acumulado dos déficits orçamentários das entidades públicas de um Governo, expresso pelo somatório de compromissos derivados de operações de créditos e de outras formas de endividamento (leis, contratos, convênios, tratados etc.), estabelecidas no passado com vistas a atender necessidades públicas que de outra forma não poderiam ser providas em razão de orçamentos deficitários ao nível de resultados primários. Tais operações podem ser de curto ou de longo prazo.

A dívida de um país pode inicialmente ser classificada em pública ou privada. Dívida pública é aquela contraída por pessoas jurídicas de direito público, tais como as administrações diretas e autárquicas da União, estados e municípios. A dívida privada é aquela adquirida por empresas e famílias, ou seja, organizações não estatais.

Outra classificação relevante para a dívida é a que a divide em interna e externa. Dívida interna é aquela que será paga em moeda nacional, enquanto a dívida externa deverá ser paga em moeda estrangeira.

Este trabalho trata da dívida pública dos municípios, tanto interna quanto externa, que é fortemente regulada legalmente, conforme apresentando a seguir.

As principais fontes legais que regulam a dívida pública e a realização de operações de crédito (endividamento), no Brasil, são:

- a) Constituição Federal: art. 52, incisos VI, VII, VIII e XI; e art. 163, inciso II;
- b) Lei nº 4.320/64: art. 3º, parágrafo único; art. 7º, §§2º e 3º; art. 92; e art. 98;
- c) Lei Complementar nº 101/00: art. 29 a 40; e
- d) Resoluções do Senado Federal nº 40/01 e nº 43/01.

Inicialmente, faz-se necessário estabelecer as definições legais para os termos utilizados relativos à dívida e ao endividamento público. As seguintes definições constam das Resoluções nº 40/01 e nº 43/01 do Senado Federal:

**a) Dívida pública consolidada:**

montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento. (art. 1º, § 1º, inciso III, da Res. n.º 43/01)

Porém, a dívida consolidada, também chamada de dívida fundada, “não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes” (art. 1º, § 2º, da Res. nº 43/01). A Lei nº 4.320/64, em seu art. 98, assim define a dívida fundada: “compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamentos de obras e serviços públicos”.

- b) **Dívida pública mobiliária:** “dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios” (art. 1º, § 1º, inciso IV, da Res. nº 43/01).
- c) **Dívida consolidada líquida (DCL):** “dívida consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros” (art. 1º, § 1º, inciso V, da Res. nº 43/01).

**d) Operações de crédito:**

os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros". (art. 3º da Res. nº 40/01)

**e) Receita corrente líquida (RCL):** o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas dos itens constantes dos incisos I e II, e observações dos parágrafos 2º a 4º do art. 2º da Res. nº 40/01.

O conceito da receita corrente líquida foi inserido no art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme a Lei, e considerando-se a aplicação à estrutura geral de contas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, apresenta-se a seguir um modelo de apuração do valor da RCL, a ser obtido junto ao setor de Contabilidade de cada ente.

No quadro a seguir observa-se um modelo amplo de apuração da receita corrente líquida, baseado nas referências legais mencionadas.

Período: de (onze meses antes) até (último mês)	
+	Receitas Tributárias
+	Receitas de Contribuições
+	Receitas Patrimoniais
+	Receitas Industriais
+	Receitas Agropecuárias
+	Receitas de Serviços
+	Receitas de Transferências Correntes
+	Outras Receitas Correntes
-	(na União) os valores transferidos aos estados e municípios por determinação constitucional ou legal;
-	(na União) as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da CF;
-	(nos estados) as parcelas entregues aos municípios por determinação da CF;
-	(na União, nos estados e nos municípios) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da CF.
+/-	FUNDEF (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)
-	Valores Pagos
+	Valores Recebidos
-	(no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e de Roraima) os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.
=	Receita Corrente Líquida

Quadro 9: Modelo amplo de apuração da receita corrente líquida

Fonte: adaptado do art. 2º, inciso IV, alíneas a, b e c, e §§ 1º, 2º e 3º da L.C. nº 101/00.

- f) **Dívida flutuante:** compreende, de acordo com o art. 92 da Lei nº 4.320/64: os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; os serviços da dívida a pagar; os depósitos; e os débitos de tesouraria. É demonstrada no grupo Passivo Financeiro, do Balanço Patrimonial.
- g) **Restos a pagar:** a despesa empenhada e não paga até 31 de dezembro de cada ano será inscrita em restos a pagar (art. 36 da Lei nº 4.320/64). Os restos a pagar dividem-se em processados e não processados, conforme a passagem ou não pelo estágio de liquidação, previsto no art. 63: “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.
- h) **Antecipação da receita orçamentária (ARO):** são operações de crédito destinadas a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro, devendo obrigatoriamente ser liquidada antes do encerramento do ano. Seu saldo como dívida é registrado na conta “débitos em tesouraria”, do grupo Passivo Financeiro, no Balanço Patrimonial.

As seções a seguir tratam de aspectos legais das dívidas e operações de crédito aqui sintetizadas, fornecendo detalhes adicionais, como limites e condições previstos para sua realização.

### 2.6.2 Situações de proibição de operações de crédito

A legislação brasileira prevê diversas situações em que a realização de operações de crédito está proibida ou vedada.

Uma primeira situação vedada está prevista no caput art. 35 da LRF, que determina que os entes públicos não podem realizar operações de crédito uns com os outros:

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

No entanto, não estão incluídas na vedação acima as operações concedidas por instituições financeiras estatais, desde que não se destinem a: financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes; ou refinarciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente (art. 35, § 1º). Adicionalmente, o § 2º do mesmo artigo

permite que estados e municípios comprem títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Como precaução, o legislador incluiu uma proibição adicional relativa à exceção aberta no § 1º do art. 35. O art. 36 determina que “É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo”.

Praticamente qualquer assunção de dívida pelo Estado pode ser considerada operação de crédito, mesmo sem receber este nome no evento que a originou. Neste sentido, o art. 37 da LRF, estabelece que equiparam-se às operações de crédito e estão vedadas:

- a) a captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição;
- b) o recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
- c) a assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes; e
- d) a assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

### 2.6.3 Limites e condições para a dívida pública

Em conformidade com o art. 30 da LRF, o Presidente da República submeteu ao Senado Federal proposta de limites da dívida pública. O Senado, que tem atribuição constitucional, fixou os limites através da Resolução nº 40, de 20/12/01. Nota-se que na mesma resolução não consta, explicitamente, os limites para a União.

Cabe citar o art. 52 da Constituição Federal de 1988, que define competências privativas do Senado Federal sobre a dívida e o endividamento público:

Art. 52 Compete privativamente ao Senado Federal:

[...]

V - autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Senado Federal - Constituição Federal de 1988

Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;  
VI - fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;  
VII - dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal;  
VIII - dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;  
IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

A Resolução n.º 40/01 estabelece a receita corrente líquida (RCL) como parâmetro para os limites da dívida consolidada líquida (DCL). A verificação dos valores pode ser vista no Relatório de Gestão Fiscal. Além disso, o Ministério da Fazenda deve divulgar mensalmente a relação dos entes que ultrapassarem o limite da dívida e de operações de crédito, conforme previsto na LRF.

De acordo com o art. 3º da Resolução nº 40/01 do Senado, a DCL não poderá, ao final do 15º ano iniciado em 2001, exceder a 2 vezes a RCL anual, no caso de estados, e a 1,2 vez a RCL anual, no caso de municípios.

No período anterior aos 15 anos mencionados, valem as condições do art. 4º da resolução. Caso ultrapassado o limite, deverá ser reduzido, no mínimo, à proporção de 1/15 (um quinze avos) a cada exercício financeiro.

Após esse período, valem as condições do art. 31 da LRF:

Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

O art. 31 da LRF também indica o que deverá acontecer com o ente que ultrapassar o limite legal. Estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária. Adicionalmente, deverá obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º da LRF.

Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

No entanto, conforme o § 6º do art. 30 da LRF, os limites podem eventualmente ser alterados “em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial”. Nestas situações, o Presidente da República poderá

encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

Exemplo disto ocorreu em novembro de 2003, quando o Senado Federal publicou a Resolução nº 20, que amplia o prazo definido no art. 31 da LRF de três para quatro quadrimestres para a recondução da dívida consolidada ao limite.

#### **2.6.4 Limites e condições para operações de crédito**

As operações de crédito dos entes podem ser de curto prazo ou médio/longo prazo. O curto prazo abrange um período de até 12 meses, originando a dívida flutuante. O médio/longo prazo começa a partir de 12 meses e origina a dívida fundada ou consolidada.

No primeiro grupo, a mais comum é a operação por antecipação da receita orçamentária (ARO), para cobrir eventuais insuficiências de caixa dentro do exercício financeiro.

A dívida consolidada poderá ser interna ou externa, conforme a forma de captação (credor), dentro ou fora do país. As operações de crédito que constituem a dívida consolidada destinam-se a cobrir desequilíbrio orçamentário ou a financiar obras e serviços públicos, mediante contratos ou emissão de títulos da dívida pública.

Quanto ao prazo da dívida consolidada, tipicamente superior a 12 meses, a LRF estabelece uma exceção. Será incluída na verificação dos limites da dívida as operações de vencimento inferior a 12 meses cujas receitas tenham constado do orçamento, além de precatórios pagos incluídos no orçamento e não pagos durante o exercício de inclusão.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 167, inciso III, estabelece a regra de ouro das operações de crédito: é vedada “a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”.

Uma novidade da LRF quanto ao atendimento da regra de ouro, está no § 3º do art. 32. Considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:

- a) não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste; e
- b) se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital.

Deste modo, coíbe-se o financiamento de despesas correntes com operações de crédito, além dos ajustes referentes a despesas de capital e operações de crédito, que passaram a existir com a LRF. Além dessas observações, a Resolução nº 43/01 determina que serão verificados, separadamente, o exercício anterior e o exercício corrente, tomando-se por base:

- a) no exercício anterior, as receitas de operações de crédito nele realizadas e as despesas de capital nele executadas; e
- b) no exercício corrente, as receitas de operação de crédito e as despesas de capital constantes da lei orçamentária.

Destaca-se a suspensão do § 2º do art. 12 da LRF, pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Tal suspensão justifica-se, segundo STF (2002), pela violação do art. 167 da Constituição Federal que, em seu inciso III “permite que as operações que excedam o montante das despesas de capital, quando forem autorizadas mediante créditos suplementares e especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”.

Reforçando o art. 32, § 3º da LRF, o Senado determina que não serão computados como despesas de capital:

- a) o montante referente às despesas realizadas, ou constantes da lei orçamentária, conforme o caso, em cumprimento da devolução a que se refere o art. 33 da LRF;
- b) as despesas realizadas e as previstas que representem empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste; e
- c) as despesas realizadas e as previstas que representem inversões financeiras na forma de participação acionária em empresas que não sejam controladas, direta ou indiretamente, pelos entes da Federação ou pela União.



A Resolução nº 43/01 do Senado Federal define os limites para a realização de operações de crédito: seu montante global em um exercício financeiro não poderá exceder a 16% da RCL. O comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% da RCL.

Deverão ainda ser observadas outras condições e limites quanto à dívida, e outras citadas a seguir, oriundas dos parágrafos 1º a 8º da Resolução nº 43/01.

O limite de 16% para o caso de operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício, será calculado levando em consideração o cronograma anual de ingresso, projetando-se a receita corrente líquida. O disposto neste artigo não se aplica às operações de concessão de garantias e de antecipação de receita orçamentária, cujos limites são definidos pelos arts. 9º e 10, respectivamente.

São excluídas dos limites vistos as operações de crédito contratadas pelos estados e pelos municípios, com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal.

Para os efeitos da referida limitação, a receita corrente líquida será projetada mediante a aplicação de fator de atualização a ser divulgado pelo Ministério da Fazenda, sobre a receita corrente líquida do período de 12 (doze) meses findos no mês de referência.

O limite de 11,5% (inciso II do art. 7º) não se aplica às operações de crédito que, na data da publicação resolução estejam previstas nos Programas de Ajuste dos Estados, estabelecidos nos termos da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, e, no caso dos municípios, nos contratos de refinanciamento de suas respectivas dívidas com a União, ou aquelas que, limitadas ao montante global previsto, vierem a substituí-las.

As operações de antecipação da receita orçamentária, conhecidas como ARO, são destinadas apenas ao atendimento de insuficiência de caixa durante o exercício. Tais operações devem obedecer ao art. 38 da LRF, além dos outros dispositivos já mencionados (art. 32 da LRF).

As operações de ARO, citadas pelos contadores em seus balanços como débitos em tesouraria, seguem as seguintes exigências e proibições:

- a) poderão ser realizadas somente a partir do décimo dia do início do exercício;
- b) deverão ser liquidadas, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;
- c) não serão autorizadas se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira ou à que vier a esta substituir;
- d) não poderá ser realizada nova operação enquanto existir operação anterior da mesma natureza não resgatada integralmente; e
- e) não poderão ser realizadas no último ano de mandato do Presidente, governador ou prefeito municipal.

O Manual de Instruções de Pleitos (MIP), da STN, traz uma seção sobre as operações de ARO, indicando os procedimentos necessários à contratação, as vedações, os limites e condições para realização e a documentação necessária à realização.

Segue uma síntese dos limites para dívida e endividamento, de acordo com as normas vigentes:

<b>Itens</b>	<b>Estados</b>	<b>Municípios</b>
Dívida Consolidada	2,0 vezes a RCL	1,2 vezes a RCL
Operação de Crédito em cada exercício	16% da RCL	16% da RCL
Montante das garantias prestadas	22% da RCL	22% da RCL
Comprometimento anual com Amortização, Encargos e Juros	11,5% da RCL	11,5% da RCL
Saldo devedor com Operações de ARO	7% da RCL	7% da RCL

Quadro 10: Síntese dos limites da dívida e do endividamento  
Fonte: Adaptado TCE/SC (2001).

### 2.6.5 Pontos de controle verificados pelo TCE/SC quanto à dívida

Segue uma lista dos pontos de controle verificados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), para os dados remetidos bimestralmente e quadrimestralmente relativos à LRF.

São pontos de controle bimestrais a remessa das informações ao Tribunal de Contas e a publicidade do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Objetivando o atendimento ao art. 59 da LRF, o Tribunal de Contas requer a remessa de dados que lhe permitam promover as verificações necessárias. A Resolução nº TC-16/94, de 21/12/94, estabelece em seu art. 10 que:

O Tribunal de Contas, a qualquer tempo, poderá requisitar junto às unidades gestoras, quaisquer informações e demonstrativos contábeis que entender necessários à apreciação das contas, que serão remetidos por meio informatizado ou documental, conforme for solicitado.

O TCE/SC (2002) acrescenta que “a ausência de remessa dos dados constitui infração que obstrui a atuação do Tribunal de Contas e que poderá sujeitar o Administrador responsável pela omissão (quando for o caso) à responsabilização legal”.

Quanto à remessa de dados ao Tribunal de Contas, são pertinentes ainda as Resoluções nº TC-15/96, que altera a nº TC-16/94, e a nº TC-11/00, que disciplina a remessa das informações relativas à LRF.

A publicidade do Relatório Resumido da Execução Orçamentária decorre da determinação do art. 52 da LRF: “o relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre [...]”.

São pontos de controle quadrimestrais o limite da dívida pública e a meta fiscal da dívida pública estabelecida na LDO.

O Tribunal de Contas verificou, até o ano de 2001, o atendimento ao limite de 170% da receita líquida real, conforme o art. 6º, inciso III, da Resolução nº 78/98 do Senado Federal. A partir de 2002, segue o limite da Resolução nº 40/01 do Senado Federal.

O Tribunal de Contas compara a meta definida para a dívida pública na Lei de Diretrizes Orçamentárias com o volume de dívida verificado. Aponta o atingimento ou eventuais desvios da meta, que pode afetar o ajuste fiscal. A meta fiscal da dívida

pública deverá estar prevista na LDO através do Anexo de Metas Fiscais, conforme previsto no art. 4º, § 1º da LRF.

No Anexo A encontra-se um quadro com as conclusões que o TCE/SC emite quanto aos pontos de controle observáveis nos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, com seus respectivos esclarecimentos.

## **2.7 Controle social**

### **2.7.1 Conceitos, origem e abrangência**

Existem várias formas de controle na administração pública, tais como o controle social, o controle externo, o controle interno, controle jurídico e o controle gerencial.

Quanto ao “controle social”, uma consulta aos dicionários de contabilidade de Sá e Sá (1995), Iudícibus, Marion e Pereira (2003), Abdel-Khalik (2004), e Zappa Hoog (2004) revelou a ausência do termo. Tal fato evidencia que o conceito de controle social ainda não está amplamente incorporado à literatura científica contábil.

Segundo Schoeck (1985), FGV (1986) e Boudon e Bourricaud (2001), o controle social representa um conceito originado da Sociologia, com origem nos Estados Unidos da América. A introdução da noção de controle social é atribuída a E.R. Ross em 1890 e continua, segundo Schoeck (1985), sendo um conceito fundamental da sociologia anglo-saxônica.

Conforme verificado nos diversos autores consultados, o controle social possui diversos significados ou conceitos. Tais conceitos evoluíram com o passar do tempo, bem como a amplitude de discussão e de aplicação do controle social expandiu-se das ciências humanas para as ciências sociais aplicadas.

Numa consulta a dicionários jurídicos, de Administração e de Economia da Biblioteca Central da UFSC, além do dicionário Aurélio, observou-se a ausência do termo “controle social” em todos eles. Apenas nos dicionários de sociologia e de ciências sociais obteve-se retorno da busca ao termo.

Tal fato demonstra como o controle social é uma noção ainda pouco desenvolvida nas Ciências Sociais Aplicadas, como a Administração, Contabilidade e Economia. Exceção é feita à área de direito, que possui diversos livros já publicados sobre a matéria, porém com abordagem de interesse próprio.

Para um entendimento do controle social, inicia-se com a colocação dos conceitos apresentados pelos autores da área de sociologia e ciências sociais consultados. Destaca-se, todavia, que o conceito de controle social passou por diversas alterações nos últimos séculos.

Segundo Schoeck (1985, p.164), controle social:

es toda influencia intencionada que se ejerce sobre una tercera persona, sin emplear la coacción física, y que tiene como consecuencia el que un individuo o un grupo se comporte de distinta forma a como lo hubiera hecho si no hubiera existido el c.s.

Deste modo, Schoeck (1985) enfoca o controle social como uma influência exercida pela sociedade, individualmente ou em grupos, sobre os representantes do Estado sem, todavia, empregar a coerção física.

Para Boudon e Bourricaud (1993, p.101), o controle social é “o conjunto de recursos materiais e simbólicos de que uma sociedade dispõe para assegurar a conformidade do comportamento de seus membros a um conjunto de regras e princípios prescritos e sancionados”.

FGV (1986) explica que a expressão controle social apresenta dois sentidos distintos e inter-relacionados: um de caráter individual e outro de interação social. Segundo FGV (1986, p.265), o controle social:

Denota que uma pessoa está condicionada ou limitada em suas ações pelos grupos, pela comunidade e pela sociedade a que pertence; essa limitação ou esse condicionamento da ação desempenha funções, latentes ou manifestas, nos grupos, na comunidade, na sociedade e – na medida em que a pessoa compartilha dos objetivos e das normas das unidades sociais – na própria pessoa.

Para Globo (1970, p.82), o controle social é “o processo pelo qual uma sociedade ou grupo procura assegurar a obediência de seus membros por meio de padrões de comportamento”.

De acordo com Outhwaite e Bottomore (1996, p.138), o conceito de controle social “descreve a capacidade da sociedade de se auto-regular, bem como os meios que ela utiliza para induzir a submissão a seus próprios padrões”. Neste sentido, a ordem no Estado não seria mantida apenas mediante um sistema jurídico, mas principalmente pelas “instituições, relações e processos sociais mais amplos” (OUTHWAITE e BOTTOMORE, 1996, p.138).

István Mészáros, acadêmico húngaro da área de filosofia, aborda o controle social como uma estratégia de transição do capitalismo para uma sociedade socialista. Mészáros (1987) prega que o *status quo* do capitalismo global

desencadeará uma inevitável ruptura do sistema. As alternativas para esta ruptura, segundo o autor (1987, p.15), são “através de meios militares devastadores, ou haverá válvulas sociais adequadas para o alívio das crescentes tensões sociais”. Neste sentido, o controle social funcionaria como uma estratégia ou válvula de escape das tensões e desigualdades geradas pelo capitalismo, através de movimentos sociais.

No âmbito brasileiro, Bresser-Pereira, que foi ministro da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) durante o período de 1995 a 1998, constituiu o principal promotor da reforma do Estado em rumo à “administração pública gerencial” no governo federal.

Segundo o referido autor (1998, p.139), toda sociedade dispõe de três mecanismos de controle fundamentais, numa perspectiva institucional: o Estado, o mercado e a sociedade civil”. A sociedade civil, que é “a sociedade estruturada segundo o peso relativo dos diversos grupos sociais”, formando grupos sociais, que “tendem a se organizar, seja para defender interesses particulares, corporativos, seja para agir em nome do interesse público” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.139).

Em termos funcionais, o controle exercido pela sociedade constitui o “controle democrático ou social, que se exerce em termos políticos sobre as organizações e os indivíduos” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.139).

Referido controle democrático foi previsto no Plano Diretor da Reforma do Estado com o auxílio das organizações sociais, “que constituem pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, com objetivos de natureza social que atuem nas áreas de ensino, pesquisa científica e tecnológica, preservação do meio ambiente, cultura e saúde” (NASSUNO, 1999, p.154). Segundo a autora (1999, p.154), tais organizações absorvem as atividades de órgãos e instituições federais com o objetivos:

contribuir para o controle social sobre a oferta de bens e serviços de interesse coletivo custeada pelo Estado e promover a melhoria da eficiência e da qualidade da prestação dos serviços de interesse público, além de contribuir para a redução de custos e para a transparência na alocação dos recursos públicos; possibilitar a redefinição do estilo de atuação do Estado no desempenho de suas funções sociais, com ênfase na descentralização, na alocação de modelo gerenciais flexíveis, na autonomia da gestão, no controle por resultados e na introdução de indicadores de desempenho e de qualidade na prestação de serviços ao público, conforme o Programa Nacional de Publicização.

Deste modo, o Programa Nacional de Publicização, associado à reforma do Estado, difundiu as organizações sociais como instrumento para a participação da

sociedade organizada visando a ampliação do controle social, da transparência e o aprimoramento dos resultados, a partir do pressuposto que tais organizações seriam mais eficientes do que o setor público estatal.

Essa é uma das formas de controle social dos serviços públicos, conforme descrito por Aguillar (1999). Para referido autor (1999, p.248), que é da área das ciências jurídicas, há duas frentes de avaliação da capacidade de controle social:

De um lado, o controle que efetivamente caiba a setores da sociedade diretamente sobre os serviços públicos, sejam eles desempenhados por empresas privadas ou pelo próprio Estado. De outro lado, o poder de que desfrute a sociedade para interferir nas decisões estatais a respeito dos órgãos reguladores, na sua composição e modelagem.

Mais recentemente, a Senadora Lúcia Vânia, em palestra proferida no projeto Diálogo Público (do TCU), propõe os seguintes indicadores de inclusão e pertencimento social que favorecem o pleno exercício do controle social (VÂNIA, 2004, p.7):

- Valorização de regras de convivência: comunicação, diálogo, tolerância e respeito às diferenças e à diversidade sócio cultural;
- Sentido de pertencimento;
- Redes organizadas de expressão e ação coletivas, dinamismo civil;
- Comunicação e sociabilidade;
- Crescimento do capital social;
- Presença da ética e da estética na vida micro local;
- Confiança ativa.

Diante de todos os conceitos abordados, destaca-se a preocupação nesta pesquisa com o controle social baseado nas formas legalmente constituídas de pressão popular e de participação, descritas no item a seguir. Refere-se, portanto a segunda frente de ação do controle social, descrita por Aguillar (1999), na qual a sociedade interfere nas decisões estatais.

### **2.7.2 Classificações, meios e exemplos**

Menezes (2001) aponta a existências de três classificações para o controle social dos serviços públicos. O trabalho de Menezes faz parte das monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa de 2001, cuja temática foi “perspectivas para o controle social e a transparências da administração pública”. Referido prêmio, editado pelo Instituto Serzedello Corrêa, foi instituído pelo Tribunal de Contas da União e apresenta as cinco monografias vencedoras no tema do ano de 2001 (PRÊMIO SERZEDELLO CORRÊA, 2001).

Segundo Menezes (2001), há três classificações para o controle social dos serviços públicos. A primeira classificação é quanto à natureza do serviço, do prestador e fornecedor do produto. Esta é uma classificação do controle social num sentido amplo, que o divide em os dois tipos básicos: próprio e impróprio.

Controle social próprio, segundo Menezes (2001, p.325), é o:

exercido sobre entes Estatais diretos, indiretos, descentralizados mediante concessão ou autorização, ou ainda descentralizados não exclusivos do estado, prestadores de serviços e fornecedores de produtos, definidos no ordenamento jurídico como sendo públicos.

Um exemplo do controle social próprio é o cidadão tomar conhecimento das contas públicas municipais para verificar as origens e aplicações de recursos e, encontrando alguma irregularidade, comunicá-la através de denúncia ao Tribunal de Contas ou ao Ministério Público.

Controle social impróprio, segundo Menezes (2001, p.325), é o “exercido sobre pessoas físicas ou jurídicas, prestadoras de serviços e fornecedoras de produtos, ao cidadão ou à coletividade, não definidos no ordenamento jurídico como públicos”.

A segunda classificação é quanto à ligação efetiva entre controlador e controlada, que divide o controle social em direto e indireto. Controle social direto é, segundo Menezes (2001, p.325), o “realizado diretamente pela sociedade, acionando a entidade, o grupo ou o indivíduo que incorre em qualquer desvio da norma ou do costume”.

São exemplos do controle social direto os instrumentos político-sociais e canais de participação popular, por meio dos quais os cidadãos podem agir sobre o poder público, tais como: debates públicos; formulação de propostas; divulgação em veículos diversos de comunicação, como jornais; passeatas; protestos; abaixo-assinados; marchas; e ocupação de terras.

O controle social indireto é, segundo Menezes (2001, p.325), o “realizado pela sociedade, acionando os mecanismos regulares de controle, que por seu turno, atuam sobre a entidade, grupo ou indivíduo que incorre em desvio da norma ou do costume”. São exemplos de órgãos viabilizadores do controle social indireto: as ouvidorias públicas; os ministérios públicos; e os tribunais de contas.

A terceira e última classificação foi estabelecida de acordo com a característica organizacional. Esta divide o controle social em primitivo e derivado. O controle social primitivo é, segundo Menezes (2001, p.325):



Realizado pela sociedade, organizada informalmente por meio de convocações para passeatas, encontros, fóruns, ocasiões em que os cidadãos participam de discussões em meios de pressão sobre medidas públicas ou particulares que afetem a sociedade como um todo ou parcela desta.

Destaca-se que, segundo Menezes (2001), existem instrumentos para a prática do controle social primitivo dos tipos: político-eleitoral, parlamentares, judiciais e administrativos. São exemplos do controle social primitivo, do tipo político-eleitoral, os demonstrados no Quadro 11.

<b>Tipo</b>	<b>Ator</b>	<b>Alvo</b>	<b>Base legal</b>	<b>Observações</b>
Voto	Cidadãos	Candidato	CRFB, art.14	Escolhe quem vai representá-lo no Executivo e no Legislativo.
Impugnação de mandato eletivo	Cidadãos	Candidato, Juiz Eleitoral	CRFB, art.14, §10º	Casos comprovados de abuso do poder econômico, corrupção ou fraude.
Plebiscito	Cidadão	Legislativo Executivo	CRFB, art.14.I	Em matérias de natureza constitucional e ato legislativo.
Referendo	Cidadãos alistados	Legislativo Judiciário	CRFB, art.14,II	Judiciário Convocação pelo Legislativo para ratificar ou rejeitar lei, ato.
Denúncia de interferência do poder econômico/desvio e abuso de autoridade	Cidadãos eleitores	Juiz Ministério Público	CRFB, 9840/99	-

Quadro 11: Instrumentos e canais para a prática do controle social primitivo, do tipo político-eleitoral  
Fonte: Menezes (2001, p.337).

Por fim, o controle social derivado é, segundo Menezes (2001, p.325), o:

Realizado por parcela da sociedade, formalmente organizada, tais como associações, sindicatos, federações, confederações, clubes, conselhos, institutos, fundações, que visem ao controle de atos que sejam de interesse da sociedade como um todo ou de um subconjunto.

São exemplos de Instrumentos e canais para a prática do controle social derivado, do tipo político-eleitoral, os constantes no Quadro 12.

<b>Tipo</b>	<b>Ator</b>	<b>Alvo</b>	<b>Base legal</b>	<b>Observações</b>
Impugnação de mandato eletivo	Candidatos, partidos políticos, Ministério Público.	Candidato, Juiz Eleitoral.	CRFB, Art 14, §10º	Casos comprovados de abuso do poder econômico, corrupção ou fraude
Arguição de inelegibilidade	Partido Político, candidato, Ministério Público.	Candidato, Juiz Eleitoral.	CF, Art. 14, §3º	Não preencher condições legais de elegibilidade.

Quadro 12: Instrumentos e canais para a prática do controle social derivado, do tipo político-eleitoral  
Fonte: Menezes (2001, p.345).

São exemplos brasileiros de organizações de controle social derivado: Associação brasileira de Proteção da Criança e do Adolescente; Grupo “Tortura Nunca Mais”; Movimento Nacional dos Direitos Humanos; Associação Brasileira de Rádios Comunitárias; Movimento dos Trabalhadores Sem Terra; Movimento Nacional de Luta pela Moradia; e SOS Mata Atlântica.

Na seção seguinte, trata-se de um tema profundamente ligado ao controle social: a transparência das ações governamentais. Particularmente, é abordada a publicidade e a transparência das contas públicas.

## 2.8 Transparência das contas públicas

### 2.8.1 Princípio constitucional da publicidade

A publicidade constitui um princípio da administração pública brasileira, estando estabelecido no art. 37 da CF/88 e detalhada em seu § 1º, conforme transcrito a seguir:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

Deste modo, na administração pública deve-se obedecer a diversos princípios constitucionais, como a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia e economicidade.

O ordenamento jurídico brasileiro prevê várias normas que disciplinam a prestação de contas dos gestores públicos ao poder público e à comunidade em geral. O art. 70 da CF/88, em seu parágrafo único, define quem tem a obrigação de prestar contas:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Deste modo, os municípios, na condição de entes da administração pública, devem obedecer ao princípio da publicidade e prestar contas do uso dos recursos públicos ao Poder Legislativo e à sociedade.

Extraí-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social, derivado do exercício do poder democrático.

A consequência da não prestação de contas abrange multas e resposta a ação civil de improbidade administrativa. Tal aspecto é ressaltado pelo art. 5º, inciso XXXIII, da CF/88:

todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

As exceções à obrigação de publicidade estão colocadas no inciso LX do art. 5ª da CF/88, nos seguintes termos: “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”. Neste caso, outros interesses públicos poderiam estar concretamente ofendidos. Segundo Justen Filho (2002, p.69), “[...] o sigilo não deve ser imposto de modo arbitrário, mas deve ser cumpridamente justificado. [...] o princípio da publicidade poderá ser afastado, mas nos estritos limites da necessidade”.

A Lei nº 10.028/00, que alterou o Código Penal quanto aos crimes fiscais, em seu art. 5º, inciso I, caracteriza a não divulgação de relatórios contábeis (particularmente do Relatório de Gestão Fiscal) como infração administrativa contra as leis de finanças públicas. Nos termos do § 1º, “A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal”.

### 2.8.2 Princípio da transparência

No ano de 2000, com a publicação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a exigência de transparência recebeu um novo reforço no âmbito estatal brasileiro. A LRF possui um capítulo sobre o tema, intitulado de “Da Transparência, Controle e Fiscalização” (artigos 48 a 59), enquanto que sua 1ª seção trata da Transparência da Gestão Fiscal, abrangendo os artigos 48 e 49.

A LRF fundamenta-se em princípios como o planejamento, a transparência e a participação popular. A participação popular depende fortemente da transparência das ações governamentais e das contas públicas, pois sem informação as decisões são prejudicadas. Transparência é um conceito mais amplo do que a publicidade, isto por que uma informação pode ser pública mas não ser relevante, confiável, tempestiva e compreensível.

Cruz *et al* (2001, p.183) apresentam o entendimento dado à transparência na LRF da seguinte forma:

A transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um *princípio de gestão*, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

São considerados instrumentos de transparência da gestão fiscal, conforme o art. 48 da LRF: “os planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

As bases temporais das publicações podem ser bimestrais, quadrimestrais, semestrais e anuais. Quanto à forma de divulgação, a LRF estabelece que deve ser dada ampla divulgação a tais instrumentos de transparência, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, como a Internet.

Deste modo, a transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações das contas públicas, no sentido de favorecer o controle social.

Paradoxalmente, a citação explícita da Internet como meio de divulgação tem atingido a poucas pessoas, em função da acentuada exclusão digital existente na

comunidade. Uma predileção pelo mecanismo contrasta com a reduzida posse e acesso aos equipamentos.

### **2.8.3 *Accountability e disclosure* (evidenciação)**

Uma consulta aos dicionários de contabilidade de Sá e Sá (1995), Ludícibus, Marion e Pereira (2003), Abdel-Khalik (2004), e Zappa Hoog (2004), não retornou resultados à busca pelo termo “transparência”. Tal fato indica que o tema transparência encontra-se em estágio incipiente de desenvolvimento na Ciência Contábil.

Todavia, Ludícibus, Marion e Pereira (2003, p.118) quando tratam de “governança corporativa”, mencionam que uma das qualidades da mesma é a transparência, fazendo uma associação direta entre esta com o termo disclosure. Segundo os autores, a governança corporativa representa um sistema que assegura aos proprietários e demais interessados uma gestão organizacional com equidade (fairness), transparência (disclosure), responsabilidade pelos resultados (accountability) e cumprimento de normas (compliance).

O termo “disclosure” pode ser traduzido como “evidenciação”. O único dos dicionários de contabilidade consultados a abordar este termo foi o de Ludícibus, Marion e Pereira (2003). Segundo tais autores (2003, p.102), a evidenciação adequada, também chamada de evidenciação justa ou plena, é o processo de apresentação de informações que permitam a avaliação do sistema patrimonial e das mutações do patrimônio, além de possibilitar que se faça inferências sobre o futuro.

De acordo com a Senadora Lúcia Vânia, em palestra proferida no projeto Diálogo Público, do TCU, “a governança pública é central, sobretudo quando a governabilidade social desejável torna-se desafio contínuo porque se apresenta descentrada, difusa, híbrida” (VÂNIA, 2004, p.7).

Segundo Vânia (2004, p.7), são indicadores da governança pública que devem ser cotejados no tema controle social:

- Clareza e existência explícita de regulação, normatização, coordenação, indução;
- Capacidade gerencial e operacional de governos municipais e estaduais;
- Condições básicas de financiamento e custeio;
- Oferta e monitoramento da oferta de serviços das políticas públicas-compatível e sensível- a demanda;

- Valoração da cidadania, democracia e sustentabilidade;
- Conservação /recuperação e manutenção dos serviços coletivos;
- Planos plurianuais consensuados com a sociedade civil local;
- Participação na construção da sociedade que se quer;
- Transparência e controle público.

Deste modo, a Senadora inter-relaciona os temas estudados, destacando a importância da transparência, propiciada por uma adequada governança pública, no sentido de favorecer o controle social.

Anthony e Govindarajam (2002), quando tratam do controle gerencial de organizações governamentais, explicam o papel da informação pública e a influência dos executivos governamentais sobre o processo de fornecimento de informações. Segundo tais autores (2002, p.817), “numa sociedade democrática, a imprensa e o público acreditam que têm o direito de saber tudo com respeito à organização governamental”. Este sentimento é conhecido como liberdade de informação.

Todavia, como os erros cometidos na administração pública sofrem grande risco da repercussão negativa na mídia, “os executivos governamentais limitam informações controvertidas que possam fruir pelo sistema de controle gerencial” (ANTHONY E GOVINDARAJAM, 2002, p.817). Tal aspecto tende a diminuir a eficácia do sistema de controle e a transparência.

Hendriksen e Van Breda (1999) abordam a divulgação de informações financeiras em capítulo específico do livro Teoria da Contabilidade. Segundo os autores (1999, p.515), “a quantidade de informação a ser divulgada depende, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe”. O FASB (Financial Accounting Standards Board) assume que a informação divulgada nos relatórios financeiros deve ser “compreensível para os que possuem um conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas e estão dispostos a estudar a informação com diligência razoável” (SFAC 1, parágrafo 34, *apud* Hendriksen e Van Breda, 1999, p.515).

Deste modo, as fontes supracitadas consideram que o usuário também é responsável pela compreensão da informação, devendo, caso precise, estar disposto a estudar o tema. Todavia, o responsável primário da compreensibilidade das informações é a entidade que divulga.

Neste sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) identificam três padrões de divulgação que são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa. Note-se que neste contexto o termo “divulgação” tem o mesmo sentido de

“evidenciação”, conforme a abordagem de Ludícibus, Marion e Pereira (2003), citados anteriormente, que identificaram a existência da evidenciação adequada, justa e plena.

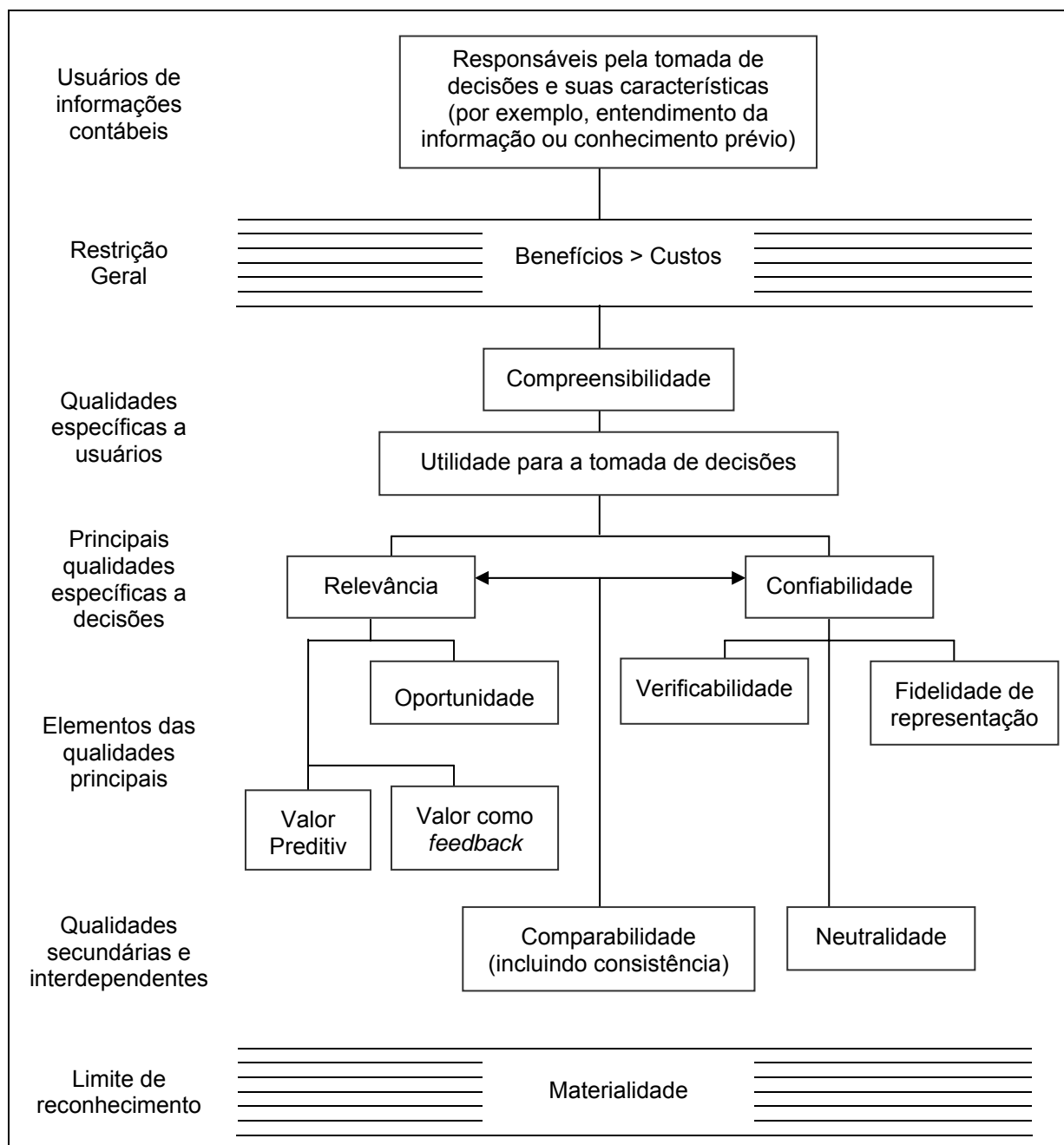
De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p.515):

A mais comumente utilizada dessas expressões é a divulgação adequada, mas isso pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com o objetivo negativo de evitar que as demonstrações sejam enganadoras. Divulgação justa e divulgação completa são conceitos mais positivos. A divulgação justa subentende que um objetivo ético de tratamento eqüitativo de todos os leitores em potencial. Divulgação completa pressupõe a divulgação de toda informação relevante.

No que tange à informação completa, vale a ressalva de se evitar o excesso de informações, prejudicial ao entendimento. Nesta situação, informações sem importância podem ocultar as que realmente importam aos usuários.

Hendriksen e Van Breda (1999) concluem que a divulgação deve, idealmente, ser adequada, justa e completa, não havendo diferença real entre estes conceitos, desde que utilizados no contexto apropriado. A informação que não é importante deve ser omitida, no sentido de facilitar a identificação e compreensão das informações relevantes.

Destaca-se, ainda, que a evidenciação ou divulgação está intimamente ligada às características qualitativas que devem ser possuídas pelas informações contábeis. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), a informação deve ser relevante, oportuna, compreensível, precisa, neutra, representativamente fiel, entre outras características destacadas no Esquema 11.



Esquema 11: Contexto hierárquico das características qualitativas da informação contábil  
 Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p.96)

Quanto à responsabilidade pelos resultados, Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p.10), resumem accountability como a “responsabilidade do gestor profissional de prestar contas”. Para Nakagawa (1998, p.17), accountability é “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder [...]”.



Torres (2000, p.308) conceitua accountability como a "responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos". Bresser-Pereira (2000) associa accountability com o termo responsabilização, como um conceito moral e político fundamental às democracias.

De acordo com Mendes (2000), uma tradução correta do termo accountability leva consigo uma gama de questões outras, como a existência de uma efetiva democracia, que propicie o florescimento de uma cidadania participante. Isto por que à medida que se desenvolve o arcabouço burocrático, os direitos do cidadão devem também se desenvolver, no intuito de evitar os abusos da burocracia em relação àqueles.

Para Campos (1990, p.35), "o exercício de accountability é determinado pela qualidade das relações entre governo e cidadão, entre burocracia e clientelas. O comportamento (responsável ou não-responsável) dos servidores públicos é consequência das atitudes e comportamento das próprias clientelas".

A idéia de accountability, nos países anglo-saxões, é tão indispensável ao funcionamento da sociedade, a ponto de ser comum afirmar-se que ela faz parte da própria condução dos governos (MENDES 2000).

De acordo com Dwivedi (1985, p.63), "accountability is the foundation of any governing process. The effectiveness of that process depends upon how those in authority account for the manner in which they have fulfilled their responsibilities, both constitutional and legal". Uma tradução aproximada é: "accountability é o fundamento de qualquer processo de governo. A efetividade desse processo dependerá de como aqueles com autoridade consideram (account) a maneira pela qual eles cumprem suas responsabilidades, tanto constitucional quanto legalmente".

De modo semelhante, Behn (1998, p.5) afirma que "se seu sistema não assegura accountability perante os cidadãos, então ele é, por definição, inaceitável".

As abordagens observadas levam a crer que o amadurecimento da sociedade democrática traz consigo o desenvolvimento da accountability. Na medida que este processo avança, e as relações de cidadania entre Estado, governo e sociedade pressupõe uma maior responsabilidade e interdependência entre os agentes.

#### **2.8.4 Contas públicas**

O tema dívida pública representa um ramo da ciência das finanças que tem sua transparência possibilitada pela publicidade e pela compreensibilidade das contas públicas.

O termo “contas públicas” nesta pesquisa é entendido como o conjunto de dados e informações de natureza econômico-financeira das entidades públicas, produzidas pelos órgãos de Contabilidade, planejamento e orçamento. Tais informações podem associar dados monetários com não monetários, de natureza financeira, orçamentária e operacional, das atividades organizacionais.

De modo amplo na administração pública, abrange todos os registros e demonstrativos produzidos, publicados ou não, concernentes ao passado e ao futuro do uso dos recursos públicos.

Em termos de planejamento governamental, as contas públicas abrangem a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Entre os demonstrativos contábeis, estão incluídos os elaborados em atendimento à Lei nº 4.320/64 e à Lei Complementar nº 101/00 (LRF), entre outros exigidos pelos Tribunais de Contas.

As informações sobre custos dos serviços públicos, baseados no sistema de custos exigido pelo art. 50 da LRF, também compõem as contas públicas. Todavia, os sistemas de custos ainda são pouco praticados de modo amplo na administração pública, e de forma incipiente nas administrações municipais.

As informações sobre as licitações de compras e obras públicas estão associadas às contas públicas, bem como as informações sobre pagamentos efetuados pelos órgãos públicos a terceiros.

#### **2.8.5 Meios de comunicação potenciais**

Diversas estratégias de divulgação e meios de comunicação podem ser utilizados para oferecer uma publicidade mais completa para as contas públicas. Dentre as estratégias e meios para geração de publicidade, tem-se alguns lembrados no Quadro 13. Observa-se, todavia, que a exigência legal continua privilegiando o jornal

de pouca circulação e destacando um veículo sem impacto direto na discussão e na crítica popular, isto é, o Diário Oficial.

Segundo Salomão Ribas Júnior (2002), conselheiro presidente do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), a melhor maneira de tornar uma informação secreta é publicá-la no Diário Oficial. Esta frase ilustra a compreensão de que nem tudo que é público é acessível à população.

Classificação	Listagem de Meios
Meios impressos	Jornais, revistas, <i>outdoors</i> , cartazes, murais, folhetos, cartilhas e Diário Oficial.
Via Internet	Página do município, <i>links</i> e <i>banners</i> em páginas de interesse social do município, e-mails para cidadãos que se cadastrarem e formação de grupos de discussão.
Meios presenciais	Reuniões comunitárias e audiências públicas.
Televisão e rádio	Horário eleitoral, publicidade e pronunciamentos oficiais.
Meios inovadores	Painéis eletrônicos na rua e em prédios públicos, cartilhas de cidadania nas escolas (em todos os níveis de ensino).

Quadro 13: Lista de meios para geração de publicidade

Os meios apresentados no quadro estão classificados conforme sua natureza ou semelhança. Na listagem, encontram-se exemplos práticos já identificados na experiência brasileira, embora nem todos disseminados nacionalmente.

Destaca-se que não há ordem de prioridade ou importância para os meios de comunicação, ou seja, uns completam as limitações dos outros. Deste modo, é através dos perfis dos usuários que se pode escolher os meios que devem ser utilizados. Por exemplo, para os usuários que acessam a Internet, esta pode ser uma boa alternativa, embora não isolada.

Não se espera que a divulgação das contas públicas seja exclusivamente sobre a dívida pública. É aconselhável que envolva outros aspectos das finanças municipais e seja associado a conteúdos atrativos aos cidadãos em outras dimensões.

A opção dos meios adequados para gerar publicidade deverá ser identificada em cada município, de acordo com o perfil de seus moradores. Deverão ser observados aspectos como: grau de escolaridade, formação profissional, hábitos de lazer, acesso à Internet, hábitos de navegação na web, além de aspectos culturais diversos que possam ser utilizados para gerar interesse e facilitar a comunicação.

### 2.8.6 Contas públicas na Internet

A divulgação de informações governamentais na Internet está inserida dentro das iniciativas de Governo Eletrônico, também chamado de E-gov. Particularmente a divulgação das contas públicas aos cidadãos através da Internet se inclui nas relações do tipo governo-cidadão (G2C). Para seus idealizadores, o E-gov pode ser compreendido como uma ferramenta democrática de capacitação política da sociedade.

A Internet representa um meio para o fortalecimento das relações entre o governo e o cidadão que tem sido alvo de muitos estudos atuais. A este respeito, destaca-se a atuação do Congresso de Informática Pública (CONIP), fórum de discussão e apresentação de iniciativas de modernização do serviço público, atendimento ao cidadão, gestão administrativa e das finanças públicas.

No entanto, segundo dados da FGV (2005), em 2001, apenas 12,46% da população brasileira dispunha de acesso em seus lares a computador e 8,31% à Internet. Tal fato gera a exclusão digital, associada ao chamado “apartheid digital”. Porém, as limitações associadas à rede mundial de computadores não se restringem à alta exclusão digital da população. Dos usuários brasileiros com acesso à Internet, grande parte ainda desconhece os potenciais da rede mundial de computadores, tendo em vista que as páginas governamentais não estão em sua rotina na navegação, por motivos diversos.

A primeira iniciativa legal no sentido de incorporar a obrigatoriedade da divulgação de informações das contas públicas na Internet surgiu por meio da Lei nº 9.755/98, de 16 de dezembro de 1998, que criou a página da Internet (*homepage*) Contas Públicas (<[www.contaspublicas.gov.br](http://www.contaspublicas.gov.br)>). Através desta página, todas as entidades gestoras de recursos públicos são obrigadas a disponibilizar determinadas informações orçamentárias e financeiras mensalmente. Deste modo, estão abrangidas as entidades públicas das esferas federal, estadual e municipal, da administração direta e indireta, autárquica e fundacional, de todos os Poderes.

No sentido de orientar a correta utilização da *homepage* Contas Públicas, o Tribunal de Contas da União (TCU), editou a Instrução Normativa nº 28, de 5 de maio de 1999 e a Portaria nº 275, de 14 de dezembro de 2000.

A implementação da *homepage* pode ser feita, segundo TCU (2004), “com recursos próprios, mediante contratação de empresas especializadas, utilizando-se

de associações ou mediante parceria com quaisquer outras entidades públicas ou privadas”. As páginas podem ser armazenadas em computador próprio ou em computador de provedor.

Todavia, o TCU (2004) destaca que “não foram estabelecidas punições relativas ao descumprimento da IN TCU 28/99” e que “entidades que aderiram ao uso de sistemas corporativos da Administração Públicas, conforme definições contidas na IN TCU 28/99, estão dispensadas de publicar as informações supridas pelos respectivos sistemas”.

Na *homepage* Contas Públicas encontram-se informações sobre: balanços orçamentários, compras, contratos, demonstrativos de receitas e despesas, execução dos orçamentos, orçamentos anuais, recursos repassados, transferências da União e tributos arrecadados. No entanto, uma consulta à página revela o estágio incipiente de evolução digital dos milhares de entes e órgãos públicos brasileiros. É ainda comum a ausência dos dados exigidos, enquanto outros apresentam informações incompletas.

Mais do que uma exigência legal, a publicação de informações na Internet pode ser entendida como uma opção democrática e gerencial.

Ainda sobre as contas públicas na Internet, destaca-se o papel da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, incumbida da consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação. De maneira mais ampla, o Ministério das Cidades, antiga Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano (SEDU), utilizando-se de dados da STN, do IPEA e do IBGE, entre outros, disponibiliza o Sistema Nacional de Indicadores Urbanos (SNIU). Tal serviço, disponível em meio eletrônico *on line*, reúne informações sobre demografia, perfil sócio-econômico da população, saneamento básico, transporte público, habitação e eleições.

Como iniciativa de E-gov destacam-se ainda o Redegoverno, um portal de serviços e informações do governo brasileiro e os portais Obrasnet (<[www.obrasnet.gov.br](http://www.obrasnet.gov.br)>) e Comprasnet (<[www.comprasnet.gov.br](http://www.comprasnet.gov.br)>). Estes portais disponibilizam diversas informações sobre obras e compras públicas realizadas e em andamento, do Governo Federal.

### 2.8.7 Algumas práticas e limitações verificadas na transparência

Seguem alguns exemplos e situações verificadas na realidade brasileira de limitações na transparência das contas públicas, sem a pretensão de esgotar as possibilidades.

- a) **Relatórios elaborados exclusivamente para atendimento à legislação:** demonstrando falta de preocupação com os interesses e necessidades dos usuários. Observa-se a ausência de resumos, conclusões e glossários, que poderiam facilitar a compreensão das contas públicas.
- b) **Relatórios sem atenção estética:** encontram-se demonstrativos com letras de tamanho reduzido, apenas nas cores preta e branca, e sem gráficos ou outras formas de ilustrações.
- c) **Uso de meios restritivos para acesso:** publicação das contas públicas no Diário Oficial, bem como em outros meios fora do acesso da maioria da população, constituindo restrição ao acesso às informações.
- d) **Páginas na Internet com erros:** verificou-se no Município de Florianópolis, no mês de junho de 2005, que a maioria dos *links* (conexões) da sua página na Internet referentes às contas públicas estavam desativados. Isto caracteriza uma falsa publicidade do que deveria ser divulgado com o uso da Internet. Em outros momentos, verificou-se a impossibilidade de impressão de relatórios disponíveis, em função de erros na configuração dos arquivos digitais em formato html.
- e) **Informações incorretas, incompletas e desatualizadas:** são situações em que os demonstrativos distorcem e prejudicam a análise. É freqüente a ausência de notas explicativas junto aos demonstrativos contábeis. Deste modo, o ente público não está cumprindo a legislação nem atendendo os interesses dos usuários. Também é comum a presença de relatórios referentes apenas ao último ano, ou referentes apenas a períodos anteriores ao mais recente, que impedem a percepção da evolução e da atualidade.

Num estudo feito por Platt Neto, Cruz e Vieira (2004) junto à UFSC, verificou-se a existência de diversas limitações na divulgação das contas públicas da instituição com o uso da Internet, tais como:

- a) informações incompletas e desatualizadas;
- b) dados em séries históricas descontinuadas;

- c) *links* inexistentes (quebrados);
- d) carência de gráficos;
- e) identificação parcial (incompleta) de demonstrativos e tabelas;
- f) ausência de notas explicativas;
- g) ausência de glossário de termos técnicos;
- h) não utilização da *Homepage* Contas Públicas, do TCU;
- i) ausência de explicações metodológicas para apuração de custos.

Destaca-se, todavia, que também foram identificadas qualidades em algumas práticas de publicidade adotadas pela UFSC, e que alguns dos problemas constatados já foram sanados após a reestruturação administrativa decorrente da posse do reitor, no ano da realização do estudo.

## 2.9 Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA)

Em função dos pressupostos da pesquisa, que assumem que a transparência é influenciada por aspectos que guardam subjetividade para avaliação, recorreu-se à metodologia MCDA como ferramenta visando traduzir a subjetividade dos múltiplos aspectos (critérios) da transparência, de forma científica. Busca-se, a partir desta metodologia, avaliar e identificar formas para aprimoramento da transparência.

Esta seção apresenta a abordagem Multicritério de Apoio à Decisão (MCDA), como o processo utilizado para o desenvolvimento do modelo proposto na tese. Devido a questões de tradução, com siglas semelhantes conhecidas em português, foi mantida a sigla em inglês, *Multicriteria Decision Aiding-Constructivist* (MCDA-C). Em português, é chamada de metodologia Multicritério em Apoio a Decisão - Construtivista (MCDA-C).

### 2.9.1 Contextualização

A partir da década de 1970, o contexto empresarial passou a sofrer mudanças mais constantes e significativas. Diante disso, as abordagens tradicionais de apoio à decisão não atendiam mais as necessidades das empresas, por não considerarem simultaneamente múltiplas variáveis. Numa tentativa de suprir esta insuficiência, surgiu a MCDA.

A metodologia MCDA foi desenvolvida através de um convênio entre os países da Europa, na década de 80, com o propósito de desenvolver ferramentas que lhes permitissem maior competitividade na corrida espacial (ENSSLIN *apud* PETRI, 2005).

As Metodologias de Multicritério têm origem na Escola Européia de Multicritério em Apoio à Decisão (MCDA) e na Escola Americana da Tomada de Decisão (MCDM). São abordagens que permitem agregar vários critérios para realizar uma escolha, ordenação, alocarem em categorias ou descrever um conjunto de alternativas (LIMA, 2003).

Resumidamente, a abordagem da MCDA visa gerar conhecimentos entre os envolvidos no processo decisório, através da interação constante e investigativa. Referido conhecimento, fruto do aprendizado, apresenta potencial de aplicação para a identificação, construção e representação daquilo que os atores envolvidos julgam relevantes em determinado contexto.

A abordagem multicritério de apoio à decisão pode ser aplicada em qualquer tipo de organização: micro, pequenas, médias ou grandes; com ou sem fins lucrativos; e públicas ou privadas.

Deste modo, ressalta-se a versatilidade e a robustez da metodologia, que pode ser utilizada nas mais diversas situações de alta complexidade, conforme já observado em inúmeras pesquisas e aplicações nas áreas pública e privada.

A metodologia é considerada uma ferramenta consistente para lidar com situações complexas, com capacidade de integrar diversas disciplinas, visando auxiliar a resolução de problemas.

### **2.9.2 Formulação e operacionalização**

Nesta pesquisa adotou-se a abordagem da Metodologia de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C), desenvolvida pelo Laboratório de Metodologias Multicritério de Apoio à Decisão (LabMCDA), do Programa de Pós-Graduação e Engenharia de Produção (PPGEP) da UFSC.

A base estrutural de funcionamento da MCDA-C, desenvolvida inicialmente por Ensslin e outros, foi utilizada como referência principal, estando apresentada no Esquema 12.



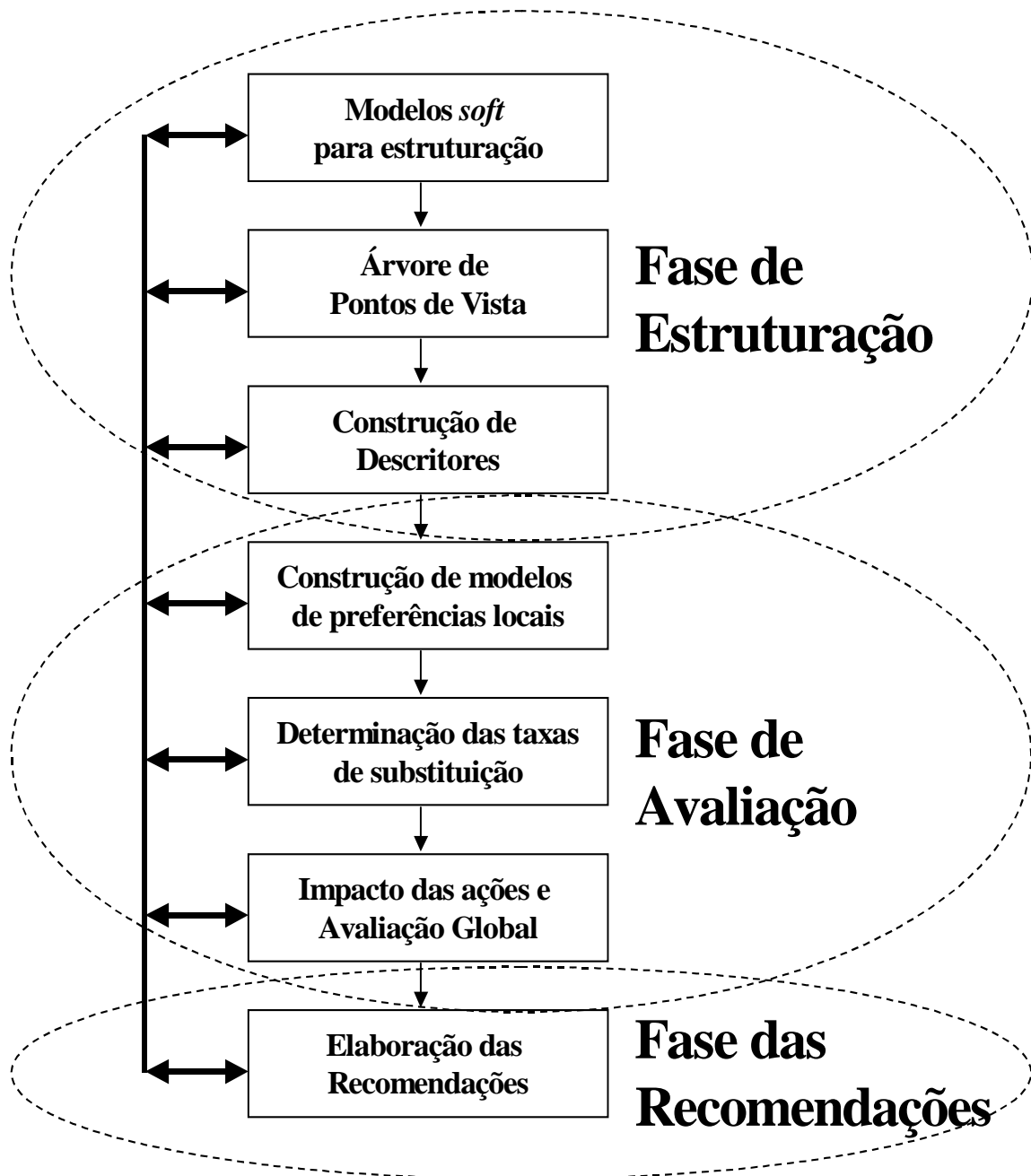
A metodologia MCDA-C busca a organização da complexidade gerada pelo número de variáveis qualitativas e quantitativas envolvidas no problema. Deste modo, o elevado número de aspectos conflitantes e as divergências entre os atores envolvidos a respeito dos objetivos devem ser consideradas no processo de avaliação.

A MCDA-C foi organizada por meio de processos ordenados em três fases: estruturação, avaliação e recomendações. No esquema da página a seguir é apresentada uma síntese da operacionalização de cada uma dessas fases.

#### **a) Fase de estruturação**

A fase de estruturação consiste em identificar e organizar o contexto decisório. Tem por objetivo que todos compreendam o que se deseja avaliar. A estruturação se divide em três sub-etapas. A primeira sub-etapa é a modelagem soft, que segundo Checkland & Scholes (1999) permite que se estabeleça o contexto do que se deseja avaliar. A modelagem, de acordo com Petri (2005), abrange as seguintes atividades:

- 1ª) Identificação dos atores envolvidos: identificar quem é o responsável pela decisão e os demais interessados, direta e indiretamente.
- 2ª) Identificação do rótulo: estabelecer uma denominação para a situação que se deseja gerenciar (aperfeiçoar) o desempenho.
- 3ª) Sumarização do rótulo: definir um rótulo congruente com o problema;
- 4ª) Descrição do contexto: representação das partes envolvidas e seus relacionamentos, podendo ser dissertativa ou pictórica.



Esquema 12: Processo da abordagem Multicritério de Apoio à Decisão  
 Fonte: Ensslin, L; Dutra; Ensslin, S. (2000, p.81).

A segunda sub-etapa da fase de estruturação trata da construção dos valores percebidos pelos atores (pessoas) responsáveis. Nesta sub-etapa, é apresentada a árvore de pontos de vista fundamentais (PVFs) e, segundo possui as seguintes atividades:

- 1ª) Identificação das Preocupações (Elementos Primários de Avaliação - EPAs):  
 seqüência de atividades iterativas e interativas, no sentido de que os

envolvidos apreendam e compreendam o que se deve levar em conta no contexto em análise;

2ª) Orientação dos EPAs em conceitos: representar o objetivo que levou o tomador de decisão a tê-lo com uma preocupação, identificado anteriormente como um EPA;

3ª) Agrupamento dos conceitos por áreas de preocupação e subáreas.

4ª) Árvore de Pontos de Vista Fundamentais: representar os objetivos estratégicos, que podem ser chamados de fatores críticos de sucesso.

Segundo Keeney (1992), os Pontos de Vista Fundamentais (PVFs) devem manter as seguintes propriedades: a essencialidade, a controlabilidade, a completibilidade, a mensurabilidade, a operacionalidade, a isolabilidade, a não-redundância, a concisão, e a compreensibilidade.

A terceira e última sub-etapa da estruturação, que, segundo Petri (2005, p.134), é considerada um dos destaques da MCDA-C, “tem como propósito construir escalas ordinais e não ambíguas que permitam uma interpretação única dos possíveis estados (níveis) do contexto em análise”.

## **b) Fase de avaliação**

Após a construção dos descritores, base para os procedimentos subseqüentes na formação de um modelo de avaliação multicritério, pode ser iniciada a fase de avaliação. Esta fase representa a mensuração das ações potenciais.

Nesta fase, é realizada a identificação das funções de valor, que expressam matematicamente, com o uso de gráficos ou escalas numéricas, os julgamentos de valor dos decisores sobre cada um dos critérios.

Ensslin, *et al* (2001, p.190) esclarece que uma função de valor “é uma ferramenta julgada adequada, pelos atores, para auxiliar a articulação de suas preferências, permitindo avaliar ações potenciais, segundo um determinado ponto de vista”.

As funções de valor podem ser desenvolvidas de diversas formas. Entre as mais utilizadas estão, segundo Petri (2005): a pontuação direta; o método Bissecção; e o método Macbeth.

A partir dos elementos já destacados da metodologia, segue-se para a determinação das taxas de substituição, também chamadas de taxas de compensação.

As taxas de substituição visam explicitar o quanto cada um dos pontos de vistas (fundamentais ou elementares) contribuem (representam) para o todo do processo de análise. Para determinar as taxas, dispõe-se de diversos métodos, tais como os citados por Petri (2005): *Trade-Off*, *Swing Weights*; comparação par-a-par desenvolvido por meio de um Programa Macbeth.

Esta etapa é concluída com a formulação do modelo com uma fórmula de agregação aditiva, assim colocada por Ensslin *et al* (2001, p.244):

$$V(a) = \sum_{i=1}^n w_i \cdot v_i(a)$$

Onde:

$V(a)$  = Valor Global da ação  $a$ .

$v_1(a), v_2(a), \dots, v_n(a)$  = Valor parcial da ação  $a$  nos critérios 1, 2, ...,  $n$ .

$w_1, w_2, \dots, w_n$  = Taxas de Substituição dos critérios 1, 2, ...,  $n$ .

$n$  = número de critérios do modelo.

A equação apresenta a soma ponderada dos valores parciais obtidos pela ação nos diversos critérios. A ponderação é feita pelas taxas de substituição de cada critério. Deste modo, é possível conhecer o desempenho do contexto que se está analisando em cada aspecto julgado, nos aspectos locais e globais.

### c) Recomendações

Nesta fase, são indicados meios ou caminhos para o aprimoramento do desempenho das ações potenciais, através das medidas associadas aos descritores. Petri (2005, p.136) destaca que:

uma vez construído o modelo nas fases de estruturação e avaliação dentro das convicções da MCDA-C, será possível aos tomadores de decisão visualizarem o grau de debilidades (pontos fracos) e de potencialidades (pontos fortes), evidenciando as oportunidades das atividades sob sua responsabilidade.

Esta constitui uma vantagem considerável da MCDA-C, visto que outras abordagens não indicam oportunidades e possibilidades para aperfeiçoamento das situações ou problemas que estão sendo avaliados.

### 2.9.3 Pontos fortes e fracos da Abordagem

A seguir são apresentados os fortes e fracos, identificados por Petri (2005), para a metodologia MCDA.

Aspectos considerados		Pontos fortes (aspectos relevantes ou vantagens)	Pontos fracos (limitações ou desvantagens)
Conhecimento	Forma	Explícito	
	Entendimento	Gera e descreve	
	Reconhecimento científico	Legítimo	
	Acesso	Amplo	
Fatores críticos de sucesso	Forma	Apresenta	
	Operacional	Factível	
	Mensurável	Sim	
	Compreensível		Necessidade de especialistas
Indicadores	Definição (estados possíveis)	Misto	
	Escalas	Intervalo	
	Padrões (referências ou âncoras)	Sim	
	Ações	Inova, previne e corrige	Ausência de processo estruturado
Tomada de decisão	Visão (global ou local)	Global e local	
	Resultado da decisão	Valores	
	Efetividade	Transparente, justificado e comprovado	

Quadro 14: Análise da abordagem Multicritério de Apoio à Decisão  
Fonte: Petri (2005, p.137).

A abordagem MCDA-C fornece um processo capaz de se adequar a qualquer contexto complexo. Para tanto, sua operacionalização requer conhecimento aprofundado por parte do facilitador, além da participação efetiva dos demais atores envolvidos. O facilitador é um especialista envolvido no processo, a quem compete a aplicação da metodologia, com um mínimo de interferência pessoal sobre os valores e objetivos dos demais atores.

### **3 CONSTRUÇÃO DO MODELO**

Este capítulo apresenta a proposta de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal. Inicialmente, é apresentado o entendimento assumido na pesquisa para o objeto a que se quer avaliar a transparência. Em seguida, são descritos os procedimentos metodológicos para criação do modelo baseado na metodologia multicritério de apoio à decisão.

#### **3.1 Transparência da gestão da dívida pública municipal**

##### **3.1.1 Gestão da dívida pública**

No âmbito desta pesquisa, entende-se que a gestão da dívida pública representa um desmembramento da gestão financeira estatal. Constitui um conjunto de atividades ligadas à utilização de capitais de terceiros pelo Estado e o gerenciamento de aspectos decorrentes das dívidas sobre as finanças públicas. Tem como uma de suas atividades e responsabilidades propiciar transparência sobre a dívida pública e decisões governamentais relacionadas.

Entre as atividades desenvolvidas na gestão da dívida pública, podem ser listadas algumas das principais:

- a) avaliar a necessidade de realizar operações de crédito de acordo com as finalidades a que se destinam, no interesse público;
- b) monitorar e controlar a dívida para assegurar o cumprimento dos limites e condições legais;
- c) realizar as adequações orçamentárias e financeiras das despesas com amortizações, juros e encargos da dívida para os exercícios atual e futuros;
- d) simular as repercussões orçamentárias e financeiras de possíveis dívidas a assumir ou renegociar;
- e) monitorar variáveis macroeconômicas, como juros, inflação e câmbio, que influenciam a dívida e a situação econômico-financeira do ente;
- f) decidir o montante e as condições das operações de crédito a assumir;
- g) identificar o risco financeiro do endividamento do ente e das operações assumidas ou a assumir;

- h) identificar a forma de captação mais adequada e econômica para realizar operações de crédito;
- i) identificar fontes nacionais e internacionais para obtenção de financiamentos, em condições favoráveis;
- j) formar e manter parcerias entre entes públicos para obtenção de melhores condições de captação de recursos;
- k) assumir e renegociar dívidas em condições que garantam o controle orçamentário e financeiro, evitando o descumprimento de acordos;
- l) fornecer subsídios para resposta ou ações judiciais do poder público nas situações em que os credores ou o ente contestem os valores contratados;
- m) manter os dados sobre a dívida em segurança, prevenindo riscos à integridade das informações;
- n) ajustar os valores das dívidas monetariamente, permitindo o adequado acompanhamento histórico da situação do ente;
- o) prestar contas ao Poder Legislativo sobre a dívida e as operações de crédito, sob o enfoque do controle externo; e
- p) oferecer transparência sobre as dívidas existentes e assumidas à sociedade, sob os enfoques legal e gerencial.

Para a realização da gestão da dívida pública, torna-se necessário aos gestores públicos:

- a) o entendimento conceitual e legal sobre dívida pública;
- b) dispor de um sistema de contabilidade tradicional para a correta produção e encaminhamentos dos relatórios contábeis exigidos pela legislação;
- c) dispor de informações organizadas e completas sobre os contratos e outras formas de dívida assumidas;
- d) dispor de parâmetros para comparação da situação do ente em relação a outros.

Tais atividades e responsabilidades foram aqui inseridas no sentido se permitir a derivação do que é feito com o que deve ou pode ser divulgado, sendo contemplado no modelo proposto.

### **3.1.2 Transparência da gestão da dívida pública**

Nesta pesquisa assumiu-se conceitualmente que a transparência na gestão da dívida pública deriva da aplicação dos princípios da publicidade e da transparência, associados à gestão fiscal responsável na administração pública.

A transparência na GDPM pode ser entendida como um processo contínuo de prestação de contas à sociedade sobre a forma de utilização dos recursos de terceiros pelo Estado, tendo em vista seus efeitos sobre as finanças públicas. Deste modo, constitui a oportunidade e a responsabilidade de os gestores públicos exporem à sociedade as justificativas e os efeitos de suas decisões quanto à assunção de dívidas e encargos.

A transparência na GDPM está associada, portanto, os conceitos de accountability, evidenciação (disclosure) e governança pública, tratados no capítulo anterior.

A transparência está essencialmente ligada às características das informações, aos meios de acesso e aos conhecimentos (formação) dos usuários interessados. Neste sentido, a sociedade civil auxilia a transparência ao se organizar e promover o controle social. Trata-se de um processo reflexivo, ou seja, a transparência favorece o controle social e vice-versa.

### **3.1.3 Usuários das informações sobre a GDPM**

A pesquisa enfoca usuários externos das informações contábeis dos municípios. Mais especificamente, a pesquisa é direcionada aos cidadãos, que exercem o controle social. É na relação com os cidadãos que o Estado oferece transparência e presta contas à sociedade.

Os usuários internos atuam no âmbito gerencial e operacional da administração pública, como ocupantes de cargos públicos. Nos municípios, são os prefeitos, secretários (particularmente os de finanças ou da fazenda) e demais funcionários interessados ou encarregados da área financeira.

Os usuários externos são em maior número, com interesses variados, e podem pertencer a uma diversidade de organizações. Essencialmente, os usuários externos buscam conhecer a situação econômica e financeira do Estado e as decisões dos gestores públicos quanto ao uso dos recursos públicos. Isto porque tais aspectos se



refletem nos serviços públicos e na necessidade de financiamento do Estado, seja através de tributos ou da constituição de dívidas.

Cruz (1997a, p.32) identifica alguns dos usuários da informação contábil produzida no setor público: “diretores, associação de servidores, credores, investidores, público em geral, instituições financeiras, contribuintes, analista de resultados”. O autor ainda apresenta um paralelo de tais usuários com os do setor privado e do terceiro setor.

No quadro a seguir é apresentada uma lista dos principais usuários externos dos dados e informações contidos nas contas públicas. Para cada usuário foram associados alguns interesses típicos, de maneira sintética.

<b>Usuários</b>	<b>Síntese dos interesses presumíveis</b>
Cidadãos, Contribuintes ou Eleitores	Exercer a participação política e o controle social, auxiliando a escolha e a atuação de governantes que atendam aos seus anseios.
Fornecedores	Decisão de venda ao Estado, através do conhecimento da demanda e da capacidade de pagamento. Acompanhamento de licitações e de pagamentos pelos órgãos públicos.
Sindicatos	Negociar remunerações, condições de trabalho e benefícios de servidores públicos, de aposentados e pensionistas.
Empresários	Decisão de continuidade, expansão ou retração dos negócios, considerando alterações da carga tributária e do incentivo à atividade econômica pelo governo.
Investidores (pessoas ou instituições)	Análise de risco quanto à compra de títulos da dívida pública, entre outras alternativas de investimentos afetadas pelo Estado.
ONGs: Associações, etc.	Acompanhar e fiscalizar a ação governamental, de acordo com suas finalidades e identificar áreas ou núcleos de cooperação ou suporte para as suas atividades.
Partidos Políticos	Embasar suas críticas e propostas governamentais (planos de governo), inclusive através da alocação dos recursos públicos.
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos acadêmico-científicos sobre o Estado, sua gestão e as finanças públicas. Localizar oportunidades e ou concentração dos recursos potenciais ou reais destacados para a entidade.
Instituições de Crédito	Embasar suas decisões de concessão ou renegociação de crédito ao Estado.
Governos em outras esferas ou Poderes	Fiscalização do uso de recursos, decisão de auxílio técnico e financeiro, instituição ou alteração das normas vigentes.
Governos estrangeiros	Decisões sobre cooperação e auxílio financeiro, na forma de empréstimos ou doações (transferências).
Mídia (rádio, TV e Jornais)	Divulgação de notícias e de matérias investigativas.

Quadro 15: Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses

A partir deste quadro, percebe-se a diversidade e a amplitude de interesses dos mais variados usuários, diante das informações da Contabilidade Pública. Todavia, para tais interesses serem atendidos, os dados e informações fornecidos devem

estar revestidos de características como confiabilidade, tempestividade e comparabilidade. Adicionalmente, para uma compreensão adequada, as contas públicas deveriam estar expressas em linguagem acessível aos usuários, na condição de receptores da comunicação.

### 3.2 Escolha da abordagem multicritério

Conforme apresentado no capítulo de fundamentação teórica, as metodologias multicritério têm suas origens na Escola Européia de Multicritério em Apoio à Decisão (MCDA - *Multicriteria Decision Aiding*) e na Escola Americana da Tomada de Decisão (MCDM - *Multicriteria Decision Making*).

Além das abordagens propostas pelas escolas européia e americana, existem outras abordagens multicritério igualmente importantes relacionadas a pesquisas e solução de problemas. Tais abordagens estão apresentadas no Quadro 16

Abordagens	Propósitos
Multicritério na Tomada de Decisão (MCDM)	Leva em conta as preferências do decisor implicitamente, enquanto analisam as alternativas reais explicitamente em busca da solução ótima, fazendo prescrições.
Multicritério em Apoio à Decisão (MCDA)	Promove ao decisor meios para ajudá-lo a compreender a resolução de problemas, no qual estão representados por critérios conflitantes ou não, e ao final do processo são feitas recomendações.
Multi-Attribute Utility Theory (MAUT)	Considera que uma dada ação contribui para utilidade dos decisores, relacionando ao aspecto que está sendo levado em conta em um determinado critério.
Subordinação ou <i>Outranking</i>	Considera limiares de preferência apresentados por meio de faixas, ou seja, quando o decisor não tem condições de determinar um valor entre a e b sabe-se que tem, mas não consegue externalizar.
Programação Linear Multi-Objetivos (MOLP)	O propósito dessa abordagem se concentra em otimizar simultaneamente mais de uma função objetivo

Quadro 16: Abordagens multicritério

Fonte: Adaptado Dutra (1998), Holz (1999) e Ensslin *et al* (2001).

Dentre as abordagens listadas acima, a que melhor se adapta ao propósito do presente estudo é a Multicritério de Apoio à Decisão-Construtivista (MCDA). Optou-se por referida abordagem para estruturação da proposta de modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal por que:

- a) dispõe de procedimento científico, robusto e flexível;

- b) a metodologia é adequada para lidar com questões complexas;
- c) contempla aspectos objetivos e subjetivos dos decisores;
- d) orienta a identificação de formas de aprimoramento; e
- e) é transparente quanto aos critérios adotados e às conclusões atingidas.

Adicionalmente, existem experiências comprovadas de aplicação da metodologia MCDA-C para estruturação de problemas na área pública, verificadas em trabalhos acadêmicos. Como exemplo, pode ser citado o trabalho de Ensslin *et al* (2000), que trata do gerenciamento de recursos humanos numa agencia governamental.

Nas seções seguintes, é apresentada a operacionalização da abordagem da MCDA-C.

### 3.3 Identificação do contexto decisório

#### 3.3.1 Atores envolvidos no processo decisório

Os atores envolvidos no processo decisório de avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal são os seguintes:

- a) Decisor: autor.
- b) Facilitador: autor.
- c) Agidos: cidadãos e gestores públicos.

Os cidadãos pertencem a um conselho comunitário de moradores do município selecionado. Tais cidadãos foram consultados contribuíram mediante respostas a questionários sobre as contas públicas e suas preferências para acesso às mesmas. Os critérios utilizados para seleção do grupo de cidadãos estão apresentados no **Apêndice C**.

No sentido de propiciar uma adequada avaliação da transparência da GDPM, foram identificadas as seguintes bases referenciais que auxiliaram a elaboração do modelo:

- a) **Legislação brasileira vigente:** o princípio constitucional da publicidade (art. 37 da CF/88); o princípio da transparência, como parte da gestão fiscal responsável (art. 48 da LRF); e as demais normas que tratam do tema, provenientes dos Poderes Executivo e Legislativo Federal.

- b) **Literatura acadêmico-científica e profissional:** obras de teoria da contabilidade, contabilidade e finanças públicas, e as normas específicas de órgão normativos da profissão contábil, que tratam das características qualitativas da informação contábil.

Estas bases guiaram o autor, na condição de decisor, na construção do modelo multicritério. Deste modo, o autor também contribuiu com conhecimentos e valores sobre os temas relacionados, tais como evidenciação contábil, finanças públicas e dívida pública municipal. A justificativa para a opção de o autor atuar como decisor está também apresentada na seção de limitações da pesquisa.

### **3.3.2 Definição das ações disponíveis e da problemática de referência**

Uma ação é a representação de uma possível contribuição à decisão, que pode ser considerada autônoma em relação ao processo decisório (ROY, *apud* ENSSLIN *et al*, 2001).

As ações disponíveis quanto à transparência na GDPM são as formas e meios de fornecimento de informações sobre as contas públicas (demonstrativos, relatórios, etc.) e a interações entre o governo municipal e os cidadãos.

Adotou-se a Problemática de Descrição (P.δ) para a fase de estruturação, no sentido de identificar as preocupações e informações relevantes sobre a transparência na gestão da dívida pública municipal, segundo o sistema de valores dos decisores.

Para a fase de avaliação, utilizou-se a Problemática de Escolha (P.α), no sentido de identificar e organizar as informações dos decisores e gerar aprimoramentos para a transparência.

## **3.4 Estruturação do problema**

### **3.4.1 Rótulo do problema**

O rótulo adotado para o problema é: “Construção de um modelo de avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal (GDPM) com vistas ao seu aprimoramento”.

Deste modo, a questão chave da pesquisa é “Como avaliar a transparência da GDPM?” e o objeto da transparência é “as informações das contas públicas relacionadas à GDPM e as ações estatais e governamentais de publicidade das contas municipais”.

Busca-se, a partir da problemática de descrição, identificar informações relevantes sobre a GDPM, que orientem a seleção de conteúdos voltados aos interesses dos cidadãos para exercício do controle social, ao invés de fornecer informações de interesse apenas de outros usuários, como fornecedores, credores etc.

Busca-se, ainda, contemplar nas informações o que é importante saber, mesmo que os usuários ainda não saibam o que é relevante, ao invés de contemplar apenas o que os usuários “acham” que precisam saber.

Após a construção do modelo, busca-se avaliar as ações de transparência e propor aperfeiçoamentos, na linha da problemática de escolha.

### **3.4.2 Definição dos Elementos Primários de Avaliação (EPAs)**

Os Elementos Primários de Avaliação (EPAs) do modelo foram identificados pelo decisor a partir da realização de um brainstorming. Os EPAs são “constituídos de objetivos, metas, valores dos decisores, bem como as ações, opções e alternativas” (BANA e COSTA, *apud* ENSSLIN *et al*, 2001, p.79).

No **Apêndice D** encontra-se uma lista dos Elementos Primários de Avaliação identificados pelo decisor para a transparência na gestão da dívida pública municipal. No quadro a seguir constam alguns exemplos dos referidos EPAs.

Elementos Primários de Avaliação - EPAs	
1.	Divulgar amplamente em meios de alta repercussão social.
2.	Divulgar (tornar pública) a existência e disponibilidade das informações.
3.	Orientação das formas de acesso às informações.
4.	Esclarecimento da natureza dos conteúdos existentes.
5.	Estimulo ao interesse dos usuários.

Quadro 17: Exemplos de EPAs identificados

### 3.4.3 Definição dos conceitos

Tendo em vista que os EPAs surgem de forma aleatória, a metodologia prevê sua transformação em conceitos, como forma de organizar as preocupações dos decisores. Para isto, os EPAs foram orientados à ação. Em seguida, foram indicados os opostos psicológicos de cada EPA, constituindo-se desta forma os conceitos, listados no **Apêndice E**. No quadro a seguir constam alguns exemplos dos referidos conceitos.

Pólo Presente		Oposto Psicológico
1. Promover divulgação ampla das contas públicas, com estímulo ao interesse dos cidadãos pelas mesmas	...	Divulgar restritivamente, deixar a informação nebulosa, não orientar o acesso e desestimular o interesse
2. Divulgar amplamente aos cidadãos (tornar pública a) existência e da disponibilidade das informações das contas públicas	...	Deixar que os cidadão descubram por si próprios e solicitem as informações
3. Divulgar a natureza dos conteúdos disponíveis nas contas públicas aos cidadãos	...	Deixar nebuloso o conhecimento do que pode ou não estar contido
4. Divulgar orientação aos cidadãos sobre as formas de obter acesso às contas públicas	...	Deixar os cidadãos descobrirem os caminhos sozinhos, enfrentando dificuldades e obtendo eventualmente orientações incorretas
5. Estimular o interesse, sensibilizar e conscientizar os cidadãos sobre a importância do conhecimento das contas públicas	...	Deixar que a motivação e a consciência parta dos próprios usuários

Quadro 18: Exemplos de EPAs identificados

### 3.4.4 Agrupamento dos conceitos por áreas e subáreas de preocupação

Analisando os conceitos da etapa anterior, percebeu-se que estes estavam vinculados a três áreas de preocupações, quais sejam:

**Área 1 – Publicidade das contas públicas:** divulgação ampla, com estímulo ao interesse dos cidadãos, utilização dos meios de acesso preferidos pelos cidadãos, baixo custo de acesso e fornecimento em tempo hábil para decisão.

**Área 2 – Compreensibilidade das Informações:** uso de linguagem acessível nos relatórios, uso de recursos de forma para facilitação do entendimento, fornecimento de informações complementares aos relatórios, foco de pertinência das informações nos relatórios e ações para formação dos usuários.

**Área 3 – Utilidade das informações sobre a GDPM:** seleção de conteúdos relevantes aos interesses dos usuários sobre o tema específico, úteis para o apoio à decisão dos cidadãos, abrangendo: evidenciação do cumprimento dos aspectos legais, evidenciação da dívida pública, evidenciação das operações de crédito, evidenciação das despesas associadas à dívida, evidenciação da expressividade, riscos e justificativas para a dívida.

Assumiu-se que as características qualitativas da informação contábil estão pressupostas nas “informações úteis” da terceira área. Busca-se oferecer informações úteis para o apoio de decisões, que mantenham determinadas qualidades genéricas adotadas pela Ciência Contábil, entre elas (Hendricksen e Van Breda, 1999):

- a) Relevância: qualidade ligada ao valor preditivo e à oportunidade do fornecimento das informações.
- b) Comparabilidade: qualidade que permite a comparação das informações entre períodos (anos, por exemplo) e com outros entes, em função da padronização adotada na produção de informações.
- c) Confiabilidade: qualidade ligada à verificabilidade, neutralidade e fidelidade de representação das informações.

Tais características qualitativas estão inter-relacionadas e hierarquizadas num contexto apresentado por (HENDRICKSEN e VAN BREDA, 1999) no esquema apresentado na seção da fundamentação teórica sobre transparência. Estas áreas reúnem as condições pressupostas para que se avalie a transparência das contas públicas.

Destaca-se que os seguintes conceitos foram retirados da lista por se considerar que estão pressupostos nos demais ou diluídos na estrutura das informações úteis identificadas:

Pólo positivo	Oposto psicológico
Permitir a comparação dos dados entre períodos para percepção de evolução dos valores <b>(comparabilidade)</b>	... Não fornecer informações comparativamente em anos, trimestres, etc.
Utilizar valores ajustados monetariamente no sentido de reduzir o efeito da inflação nas comparações de dados históricos <b>(princípio contábil - ligado à comparabilidade)</b>	... Não oferecer os dados ajustados mediante critérios adequados, prejudicando a percepção ou deixando a cargo dos usuários
Apresentar as contas públicas de forma isenta (sem tendência partidária), ou seja, sem viés de crítica tendenciosa. Indicar resultados “bons ou ruins” quando forem inerentes aos dados <b>(neutralidade – ligada à confiabilidade)</b>	... Conduzir o usuário a conclusões favoráveis ao interesse particular do gestor público
Fornecer informações confiáveis <b>(confiabilidade)</b>	Informações sobre as quais parem dúvidas ou suspeitas quanto à veracidade

Quadro 19: Conceitos não listados mas abrangidos no modelo

Ao analisarem-se individualmente os conceitos vinculados às áreas de preocupações, percebeu-se que existem grupos de subáreas de preocupações. Deste modo, para cada uma das áreas de preocupação principal, chamadas de Pontos de Vista Fundamentais (PVFs), foram identificadas subáreas, chamadas de Pontos de Vista Elementares (PVEs), listado a seguir:

### **PVF 1 – Publicidade das Contas Públicas**

PVE 1.1 - Divulgação Ampla, com Estímulo ao Interesse dos Cidadãos

PVE 1.2 - Utilização dos Meios de Acesso Preferidos pelos Cidadãos

PVE 1.3 - Baixo Custo de Acesso para os Cidadãos

PVE 1.4 - Fornecimento em Tempo Hábil para Decisão

### **PVF 2 – Compreensibilidade das Informações**

PVE 2.1 - Uso de Linguagem Acessível nos Relatórios

PVE 2.2 - Uso de Recursos de Forma para Facilitação do Entendimento dos Relatórios

PVE 2.3 - Foco de Pertinência das Informações nos Relatórios

PVE 2.4 - Fornecimento de Informações Complementares aos Relatórios

PVE 2.5 - Ações para Formação dos Usuários

### **PVF 3 – Utilidade das Informações sobre a GDPM**

PVE 3.1 - Evidenciação do Cumprimento dos Aspectos Legais

PVE 3.2 - Evidenciação da Dívida Pública



PVE 3.3 - Evidenciação das Operações de Crédito

PVE 3.4 - Evidenciação das Despesas Associadas à Dívida

PVE 3.5 - Evidenciação da Expressividade, Riscos e Justificativas para a Dívida

A compreensibilidade dos relatórios contendo as contas públicas pode ser observada e medida direta ou indiretamente. Diretamente, ao se testar o grau de entendimento que o usuário teve ao ler as informações constantes nos relatórios. Indiretamente, ao se observar o uso de recursos que se pressupõe serem facilitadores do entendimento, adotados nos relatórios.

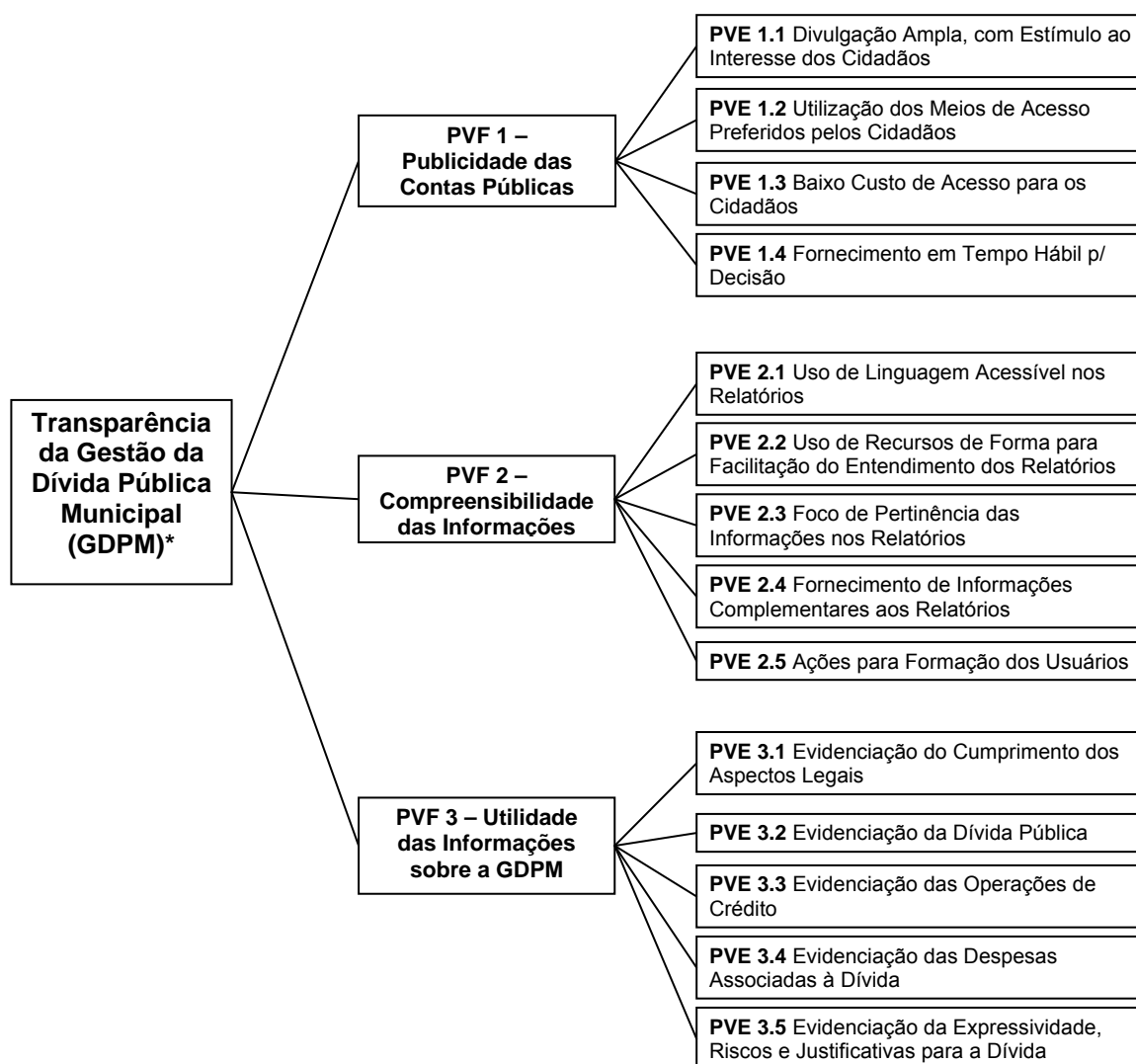
Destaca-se que no PVF 1 o público atendido é chamado de “cidadãos”, já que atinge também os que não são usuários. O enfoque sobre as contas públicas é genérico, e não específico aos “relatórios da dívida”. No PVF 2 o público atendido é chamado de “usuários”, visto que abrange apenas os cidadãos que tiveram acesso à contas públicas.

A utilidade das informações sobre a GDPM, abordada no PVF 3, é referente à sua capacidade de apoiar às decisões no contexto do controle social. É uma utilidade potencial, orientada e avaliada em conformidade com as características qualitativas da informação contábil: relevância, comparabilidade e confiabilidade.

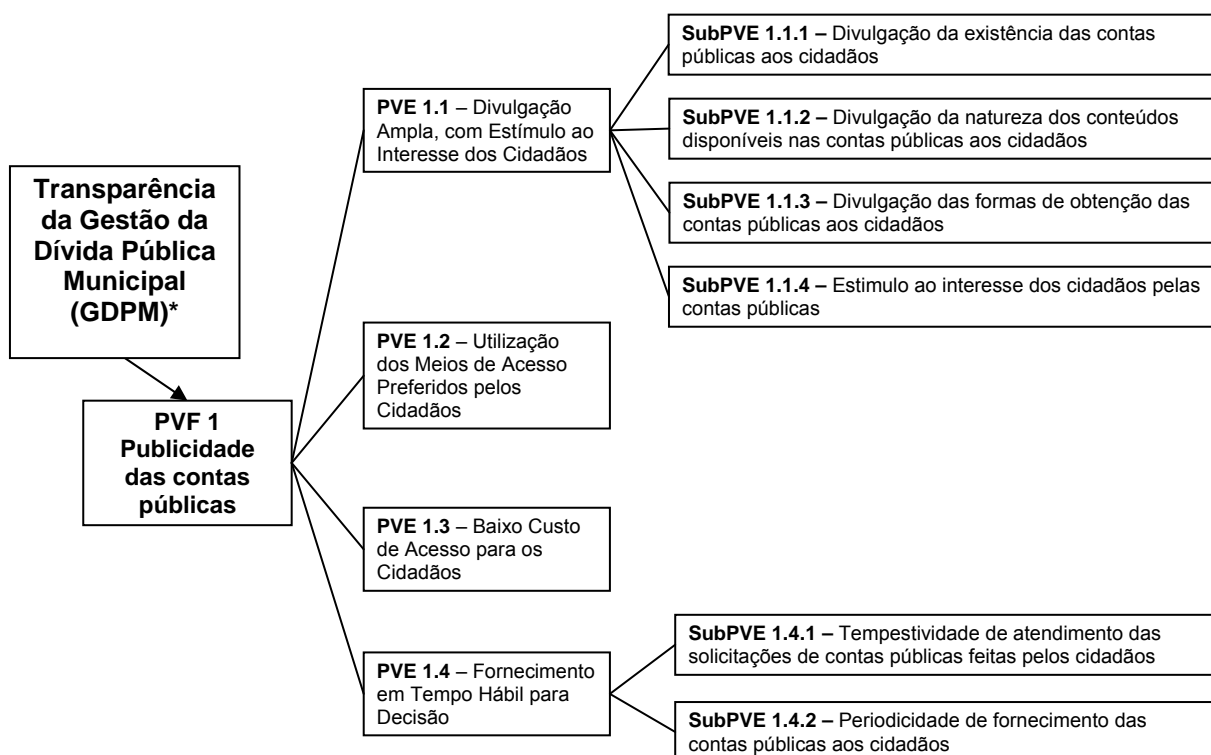
Estas decomposições apresentadas, bem como outras verificadas, são demonstrados na Árvore de Pontos de Vista da seção a seguir.

#### **3.4.5 Construção da árvore de pontos de vista**

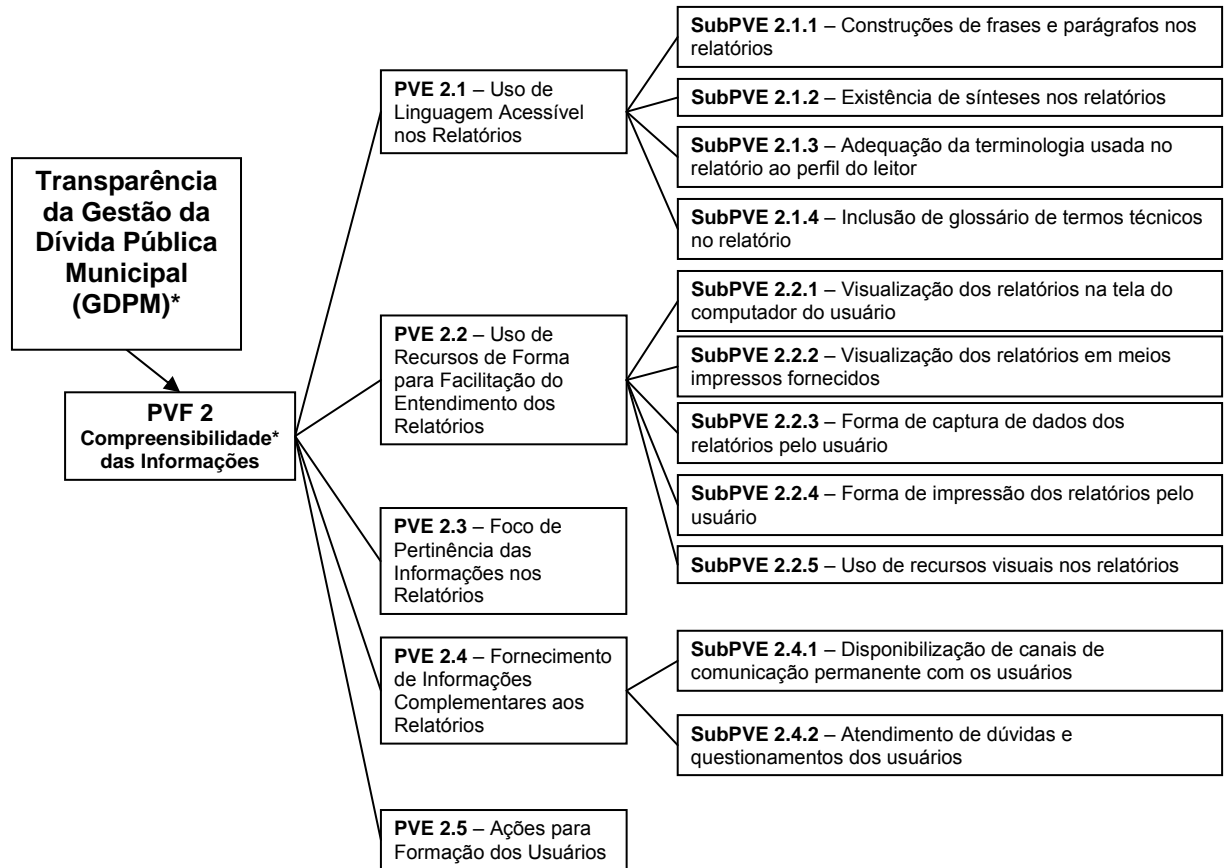
Nas ilustrações a seguir é apresentada a árvore de pontos de vistas (Keeney, 1996), que consegue sumarizar estas informações dos conceitos. Cada Ponto de Vista Fundamental (PVF) subdivide-se em Pontos de Vista Elementares (PVE). Os PVEs, por sua vez, subdividem-se em Pontos de Vista Sub-Elementares (SubPVE). Por fim, os SubPVEs dividem-se em SubSubPVEs (SS PVE), constituindo o quarto nível de desmembramento na estrutura da árvore.



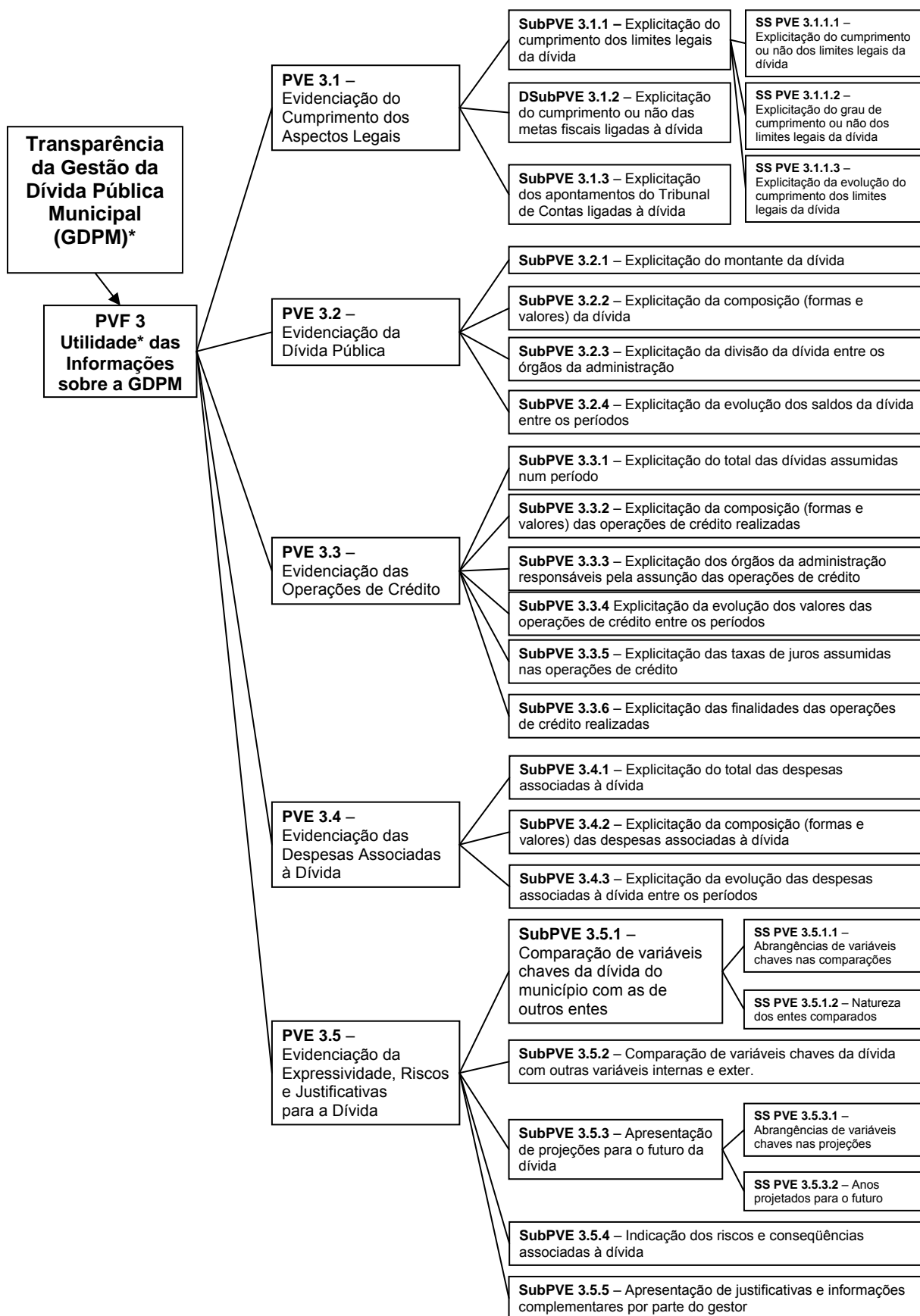
Esquema 13: Árvore de pontos de vista fundamentais e elementares



Esquema 14: Pontos do vista do PVF 1 - Publicidade das contas públicas



Esquema 15: Pontos do vista do PVF 2 - Compreensibilidade das informações



Esquema 16: Pontos do vista do PVF 3 - Utilidade das informações sobre a GDPM

### 3.4.6 Construção de descritores

A terceira sub-etapa, dentro da etapa de estruturação da abordagem multicritério, é a construção de descritores. Esta sub-etapa tem como propósito a construção de escalas ordinais e não ambíguas. Busca-se, a partir dessas escalas, chamadas de descritores, uma interpretação única dos possíveis estados (níveis) do contexto da análise da transparência.

Nos quadros a seguir estão dois exemplos dos descritores utilizados para a mensuração da transparência da gestão da dívida pública municipal. Mais detalhes, que auxiliam a compreensão destes e dos demais descritores, encontram-se no **Apêndice F**.

<b>(5) Descritor do PVE 1.2 – Relação dos meios de acesso às contas públicas com as preferências dos cidadãos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Três ou mais dos meios disponibilizados coincidem com os preferidos* dos usuários.
N6	B	Dois dos meios disponibilizados coincidem com os preferidos dos usuários.
N5		Apenas um dos meios disponibilizados coincide com os preferidos dos usuários.
N4		São disponibilizados apenas dois ou mais meios secundários na preferência dos usuários.
N3	N	É disponibilizado apenas um meio secundário na preferência dos usuários.
N2		Os meios estão todos fora das preferências, mas pelo menos um está dentro das capacidades dos usuários.
N1		Todos os meios estão fora das capacidades de acesso dos usuários.
NA		Não houve disponibilização.

Quadro 20: Descritor sobre meios de acesso às contas públicas

<b>(8) Descritor do SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Mensal.
N4	B	Bimestral e quadrimestral.
N3		Semestral.
N2	N	Anual.
N1		Em períodos mensais a anuais, porém de maneira não regular*.
NA		Períodos maiores que um ano.

Quadro 21: Descritor sobre periodicidade de fornecimento das contas públicas

Legenda:

NI – Níveis de Impacto; NR – Níveis de Referência; N1, N2, etc. – Níveis de impacto específico; N – Neutro: permite identificar quais ações são atrativas, por estarem com performance acima do nível Neutro; NA – Não aceitável: critério de rejeição; B – Bom: demarca as ações que têm uma performance acima das expectativas dos decisores.

### 3.5 Fase de avaliação

#### 3.5.1 Funções de valor

Após a construção dos descritores, pode ser iniciada a fase de avaliação, na qual é realizada a identificação das funções de valor, que expressam matematicamente, com o uso de gráficos ou escalas numéricas, os julgamentos de valor dos decisores sobre cada um dos critérios.

Ensslin *et al* (2001, p.190) esclarece que uma função de valor “é uma ferramenta julgada adequada, pelos atores, para auxiliar a articulação de suas preferências, permitindo avaliar ações potenciais, segundo um determinado ponto de vista”.

Adotou-se o método do julgamento semântico para a definição das funções de valor, por sua abordagem não exigir que os decisores manifestem suas preferências numericamente. O método do julgamento semântico permite a construção da função de valor por comparações par-a-par entre as atividades de diferentes opções de níveis de impacto nos descritores.

O Macbeth (*Measuring Attractiveness by a Categorical Based Evaluation Technique*), desenvolvido por Bana e Costa e Vansnick (1995), configura-se como um método capaz de representar as percepções dos decisores ao expressarem a perda de atratividade ao passarem de um nível de impacto para outro menos atrativo.

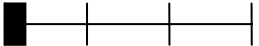
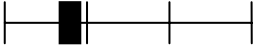

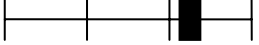
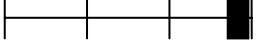
No quadro a seguir encontram-se as categorias semânticas que expressam a diferença de atratividade entre dois níveis de performance de ações potenciais.

<b>Categoria</b>	<b>Diferença de atratividade</b>
C0	<b>Nenhuma</b> diferença de atratividade
C1	Diferença de atratividade <b>muito fraca</b>
C2	Diferença de atratividade <b>fraca</b>
C3	Diferença de atratividade <b>moderada</b>
C4	Diferença de atratividade <b>forte</b>
C5	Diferença de atratividade <b>muito forte</b>
C6	Diferença de atratividade <b>extrema</b>

Quadro 22: Categorias de diferença de atratividade entre duas ações potenciais pelo método Macbeth

Fonte: Adaptado de Ensslin *et al* (2001, p.195).

Com base nas respostas dos decisores, constrói-se uma matriz de julgamento semântico que organiza as diferenças de atratividade entre os níveis de performance das ações potenciais para cada descritor avaliado. Esta pode ser representada simbolicamente como no quadro a seguir.

<b>(8) Descritor do SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos</b>			
<b>Níveis de impacto</b>	<b>Posições de Neutro e Bom</b>	<b>Descrição</b>	<b>Representação simbólica</b>
N5		Mensal	
N4	B	Bimestral e quadrimestral	
N3		Semestral	
N2	N	Anual	
N1		Em períodos mensais a anuais, porém de maneira não regular	
NA		Períodos maiores que um ano	-

Quadro 23: Descritor sobre periodicidade de fornecimento das contas públicas

Com o auxílio do programa Macbeth, tem-se a seguinte tela de construção da função de valor. Para o descritor relativo ao ponto de vista sub-elementar (SubPVE) 1.4.2, que trata da “periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos”, temos a situação inicial demonstrada no quadro a seguir.



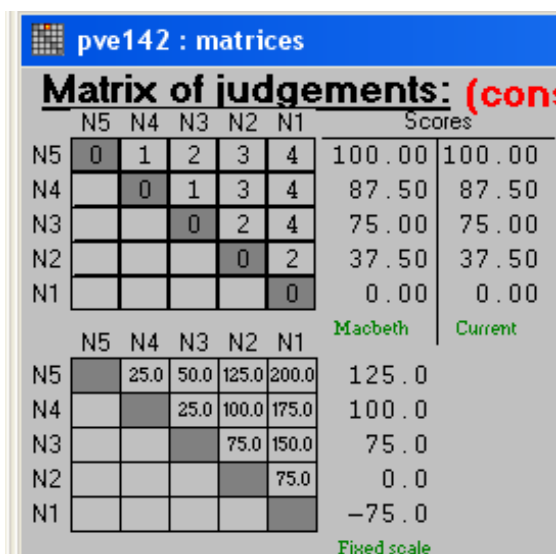


Figura 1: Aplicação do Macbeth para o PVE 1.4.2  
 Fonte: Bana e Costa e Vansnick (1995).

Na função de valor original, os níveis maior e menor de impacto (N5 e N1) assumem a pontuação de “100,0” e “0,0”, respectivamente. A partir desta função, constrói-se uma função de valor transformada, na qual o nível Bom é que passa a ocupar a pontuação de “100,0”, e o nível Neutro ocupa a posição de “0,0” pontos. Deste modo, os níveis de impacto acima do Bom assumem valores acima de “100,0” e representam um desempenho de excelência. Os níveis de impacto abaixo do Neutro assumem valores negativos, representando situações que comprometem o desempenho das ações desenvolvidas, sendo inadequadas ou insuficientes.

Este procedimento de transformação é feito automaticamente pelo programa Macbeth, conforme demonstrado também na Figura 1.

Com a determinação da função de valor vinculada ao descritor, tem-se como concluída a elaboração de um critério de avaliação para o ponto de vista. A função de valor transformada está representada no gráfico a seguir.

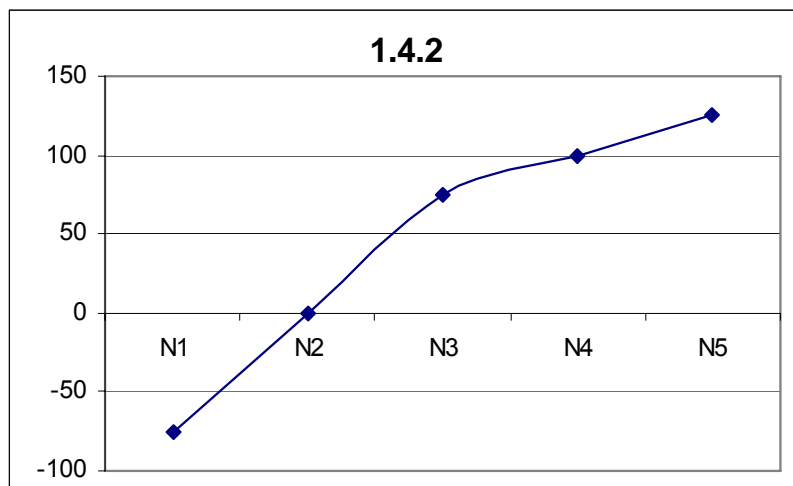


Gráfico 12: Função de valor transformada para o PVE 1.4.2  
Fonte: Figura 1

As demais funções de valor encontram-se o **Apêndice J**. Nas representações gráficas constam as funções transformadas, que são utilizadas na sequência da construção do modelo.

### 3.5.2 Taxas de substituição

No sentido de permitir uma avaliação global da performance das ações sobre o modelo, devem ser definidas taxas de substituição. As ações, no caso deste modelo em particular, são as práticas de transparência das contas públicas relacionadas à dívida municipal.

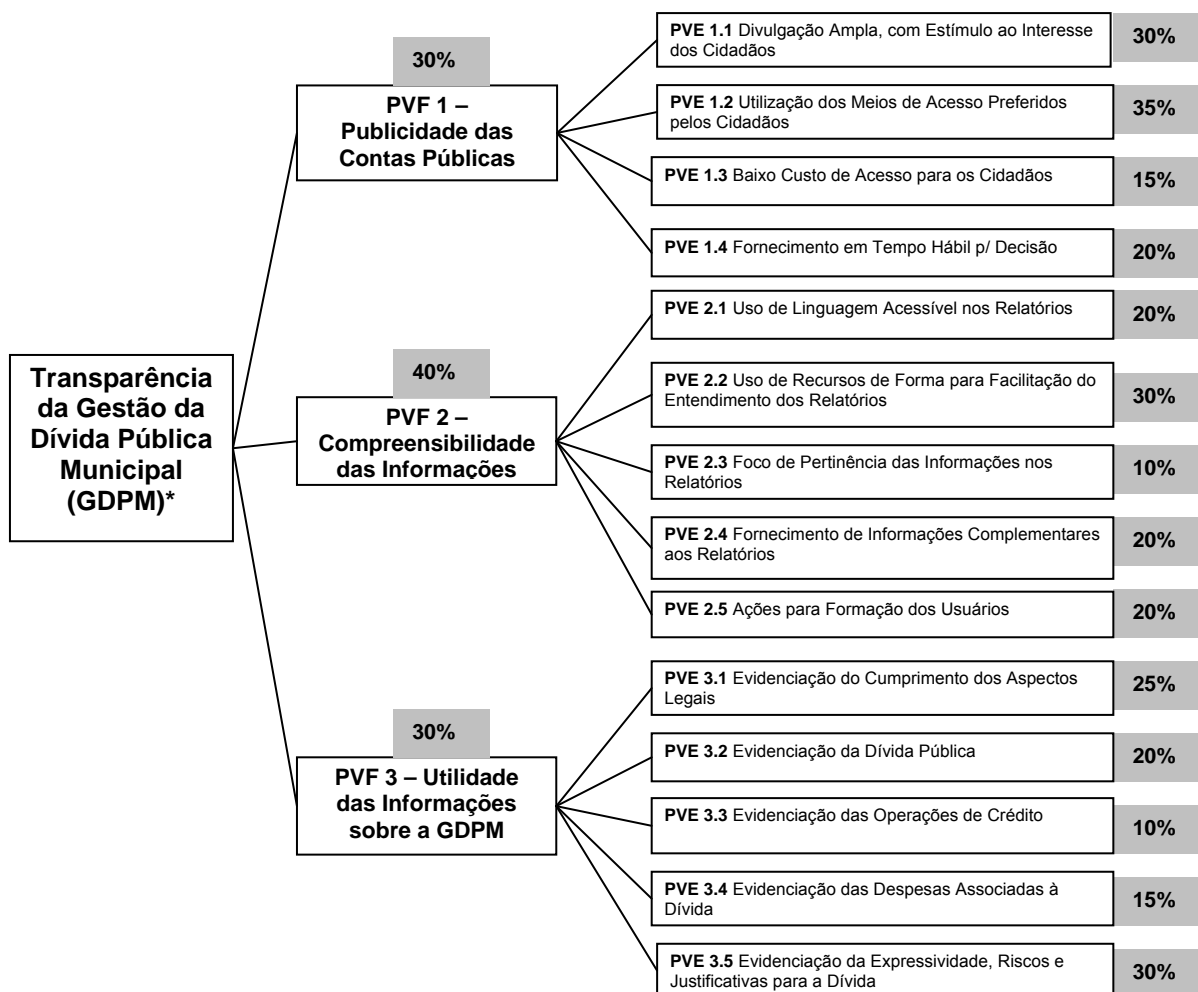
As taxas de substituição visam explicitar o quanto cada um dos pontos de vistas (fundamentais ou elementares) contribui (representa) para o todo do processo de análise. Expressam a perda de performance que uma ação potencial deve sofrer em um critério para compensar o ganho de desempenho em outro (ENSSLIN *et al*, 2001). São também chamadas de *trade-offs*, de constantes de escala e de “pesos” (weights).

Os métodos mais conhecidos para determinação das taxas de substituição são: *trade-off*, *swing weights* e comparação par-a-par.

Para este modelo, adotou-se a atribuição direta das taxas de substituição pelo julgamento do decisor, apresentando a contribuição da cada ponto de vista na representação global do modelo. Esta opção justifica-se pelo fato de os pontos de

vistas do modelo serem de número reduzido, permitindo um julgamento adequado e legítimo, na percepção do decisor.

A seguir, como ilustração, é mostrada a árvore de pontos de vista até o nível de PVEs, com as taxas de substituição correspondentes. Todas as taxas de substituição do modelo estão apresentadas na Tabela 24. A árvore completa encontra-se no **Apêndice K**, junto ao modelo de avaliação global.



Esquema 17: Árvore de pontos de vistas até os PVEs, com as taxas de substituição

### 3.5.3 Perfil de impacto das ações potenciais

Com as taxas de substituição definidas, o modelo multicritério está estruturado. É possível, então, avaliar a performance das ações.

A seguir é apresentado o perfil de impacto das práticas de transparência relativas às contas públicas do Município de Florianópolis. Destaca-se que os níveis Bom e Neutro representam os valores de “100” e “0”, respectivamente.

Tabela 24: Perfil de impacto da ação - parte 1

<b>Critérios</b>	<b>Taxas</b>	<b>Nível de desempenho</b>	<b>Desempenho</b>	<b>Bom</b>	<b>Neutro</b>
<b>PVF 1</b>	<b>0,30</b>	-	-	-	-
PVE 1.1	0,30	-	-	-	-
SubPVE 1.1.1	0,40	N5	54,2	100	0
SubPVE 1.1.2	0,10	N3	55,6	100	0
SubPVE 1.1.3	0,15	N3	50	100	0
SubPVE 1.1.4	0,35	N1	-100	100	0
PVE 1.2	0,35	N5	85,7	100	0
PVE 1.3	0,15	N6	100	100	0
PVE 1.4	0,20	-	-	-	-
SubPVE 1.4.1	0,55	N3	0	100	0
SubPVE 1.4.2	0,45	N4	100	100	0
<b>PVF 2</b>	<b>0,40</b>	-	-	-	-
PVE 2.1	0,20	-	-	-	-
SubPVE 2.1.1	0,20	N2	-66,7	100	0
SubPVE 2.1.2	0,25	N2	-66,7	100	0
SubPVE 2.1.3	0,30	N3	0	100	0
SubPVE 2.1.4	0,25	N1	-162,5	100	0
PVE 2.2	0,30	-	-	-	-
SubPVE 2.2.1	0,10	N5	100	100	0
SubPVE 2.2.2	0,25	N4	66,7	100	0
SubPVE 2.2.3	0,20	N2	-40	100	0
SubPVE 2.2.4	0,15	N5	100	100	0
SubPVE 2.2.5	0,30	N1	-150	100	0
PVE 2.3	0,10	N4	100	100	0
PVE 2.4	0,20	-	-	-	-
SubPVE 2.4.1	0,60	N3	0	100	0
SubPVE 2.4.2	0,40	N1	-100	100	0
PVE 2.5	0,20	N5	75	100	0

(Continua na tabela a seguir)

Legenda:

**PVF – 1º nível – Ponto de Vista Fundamental**

PVE – 2º nível – Ponto de Vista Elementar

SubPVE – 3º nível – Ponto de Vista Sub-Elementar

SS PVE – 4º nível – Ponto de Vista abaixo do Sub-Elementar

Tabela 25: Perfil de impacto da ação - parte 2

<b>Crítérios</b>	<b>Taxas</b>	<b>Nível de desempenho</b>	<b>Desempenho</b>	<b>Bom</b>	<b>Neutro</b>
<b>(Continuação da tabela anterior)</b>					
<b>PVF 3</b>	<b>0,30</b>	-	-	-	-
<b>PVE 3.1</b>	<b>0,25</b>	-	-	-	-
SubPVE 3.1.1	0,50	-	-	-	-
SS PVE 3.1.1.1	0,42	N4	33,3	100	0
SS PVE 3.1.1.2	0,35	N4	100	100	0
SS PVE 3.1.1.3	0,23	N3	0	100	0
SubPVE 3.1.2	0,30	N1	-150	100	0
SubPVE 3.1.3	0,20	N1	-50	100	0
<b>PVE 3.2</b>	<b>0,20</b>	-	-	-	-
SubPVE 3.2.1	0,35	N3	100	100	0
SubPVE 3.2.2	0,25	N3	100	100	0
SubPVE 3.2.3	0,20	N2	0	100	0
SubPVE 3.2.4	0,20	N3	50	100	0
<b>PVE 3.3</b>	<b>0,10</b>	-	-	-	-
SubPVE 3.3.1	0,30	N3	100	100	0
SubPVE 3.3.2	0,15	N3	100	100	0
SubPVE 3.3.3	0,10	N1	-150	100	0
SubPVE 3.3.4	0,10	N1	-133,3	100	0
SubPVE 3.3.5	0,20	N1	-133,3	100	0
SubPVE 3.3.6	0,15	N1	-50	100	0
<b>PVE 3.4</b>	<b>0,15</b>	-	-	-	-
SubPVE 3.4.1	0,50	N2	0	100	0
SubPVE 3.4.2	0,15	N3	100	100	0
SubPVE 3.4.3	0,35	N1	-133,3	100	0
<b>PVE 3.5</b>	<b>0,30</b>	-	-	-	-
SubPVE 3.5.1	0,25	-	-	-	-
SS PVE 3.5.1.1	0,60	N1	-120	100	0
SS PVE 3.5.1.2	0,40	N1	-100	100	0
SubPVE 3.5.2	0,15	N1	-150	100	0
SubPVE 3.5.3	0,15	-	-	100	0
SS PVE 3.5.3.1	0,70	N1	-90,9	100	0
SS PVE 3.5.3.2	0,30	N1	-90,9	100	0
SubPVE 3.5.4	0,20	N1	-150	100	0
SubPVE 3.5.5	0,25	N2	-50	100	0

Segue a listagem referente aos códigos os pontos de vistas utilizados na tabela anterior, relativos ao modelo de avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal (GDPM):

#### **PVF 1 – Publicidade das Contas Públicas**

PVE 1.1 Divulgação Ampla, com Estímulo ao Interesse dos Cidadãos

SubPVE 1.1.1 – Divulgação da existência das contas públicas aos cidadãos

SubPVE 1.1.2 – Divulgação da natureza dos conteúdos disponíveis nas contas públicas aos cidadãos

SubPVE 1.1.3 – Divulgação das formas de obtenção das contas públicas aos cidadãos

SubPVE 1.1.4 – Estimulo ao interesse dos cidadãos pelas contas públicas

PVE 1.2 - Utilização dos Meios de Acesso Preferidos pelos Cidadãos

PVE 1.3 - Baixo Custo de Acesso para os Cidadãos

PVE 1.4 - Fornecimento em Tempo Hábil p/ Decisão

SubPVE 1.4.1 – Tempestividade de atendimento das solicitações de contas públicas feitas pelos cidadãos

SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos

## **PVF 2 – Compreensibilidade das Informações**

PVE 2.1 - Uso de Linguagem Acessível nos Relatórios

SubPVE 2.1.1 – Construções de frases e parágrafos nos relatórios

SubPVE 2.1.2 – Existência de sínteses nos relatórios

SubPVE 2.1.3 – Adequação da terminologia usada no relatório ao perfil do leitor

SubPVE 2.1.4 – Inclusão de glossário de termos técnicos no relatório

PVE 2.2 - Uso de Recursos de Forma para Facilitação do Entendimento dos Relatórios

SubPVE 2.2.1 – Visualização dos relatórios na tela do computador do usuário

SubPVE 2.2.2 – Visualização dos relatórios em meios impressos fornecidos

SubPVE 2.2.3 – Forma de captura de dados dos relatórios pelo usuário

SubPVE 2.2.4 – Forma de impressão dos relatórios pelo usuário

SubPVE 2.2.5 – Uso de recursos visuais nos relatórios

PVE 2.3 - Foco de Pertinência das Informações nos Relatórios

PVE 2.4 - Fornecimento de Informações Complementares aos Relatórios

SubPVE 2.4.1 – Disponibilização de canais de comunicação permanente com os usuários

SubPVE 2.4.2 – Atendimento de dúvidas e questionamentos dos usuários

PVE 2.5 - Ações para Formação dos Usuários

## **PVF 3 – Utilidade das Informações sobre a GDPM**

PVE 3.1 - Evidenciação do Cumprimento dos Aspectos Legais

SubPVE 3.1.1 – Explicitação do cumprimento dos limites legais da dívida

SS PVE 3.1.1.1 – Explicitação do cumprimento ou não dos limites legais da dívida

SS PVE 3.1.1.2 – Explicitação do grau de cumprimento ou não dos limites legais da dívida

SS PVE 3.1.1.3 – Explicitação da evolução do cumprimento dos limites legais da dívida

SubPVE 3.1.2 – Explicitação do cumprimento ou não das metas fiscais ligadas à dívida

SubPVE 3.1.3 – Explicitação dos apontamentos do Tribunal de Contas ligadas à dívida

PVE 3.2 - Evidenciação da dívida pública

SubPVE 3.2.1 – Explicitação do montante da dívida

SubPVE 3.2.2 – Explicitação da composição (formas e valores) da dívida

SubPVE 3.2.3 – Explicitação da divisão da dívida entre os órgãos da administração

SubPVE 3.2.4 – Explicitação da evolução dos saldos da dívida entre os períodos

PVE 3.3 - Evidenciação das operações de crédito

SubPVE 3.3.1 – Explicitação do total das dívidas assumidas num período

SubPVE 3.3.2 – Explicitação da composição (formas e valores) das operações de crédito realizadas

SubPVE 3.3.3 – Explicitação dos órgãos da adm. responsáveis pela assunção das operações de crédito

SubPVE 3.3.4 Explicitação da evolução dos valores das operações de crédito entre os períodos

SubPVE 3.3.5 – Explicitação das taxas de juros assumidas nas operações de crédito

SubPVE 3.3.6 – Explicitação das finalidades das operações de crédito realizadas

PVE 3.4 - Evidenciação das despesas associadas à dívida

SubPVE 3.4.1 – Explicitação do total das despesas associadas à dívida

SubPVE 3.4.2 – Explicitação da composição (formas e valores) das despesas associadas à dívida

SubPVE 3.4.3 – Explicitação da evolução das despesas associadas à dívida entre os períodos

PVE 3.5 - Evidenciação da expressividade, riscos e justificativas para a dívida

SubPVE 3.5.1 – Comparação de variáveis chaves da dívida do município com as de outros entes

SS PVE 3.5.1.1 – Abrangências de variáveis chaves nas comparações

- SS PVE 3.5.1.2 – Natureza dos entes comparados
- SubPVE 3.5.2 – Comparação de variáveis chaves da dívida com outras variáveis internas e exter.
- SubPVE 3.5.3 – Apresentação de projeções para o futuro da dívida
  - SS PVE 3.5.3.1 – Abrangências de variáveis chaves nas projeções
  - SS PVE 3.5.3.2 – Anos projetados para o futuro
- SubPVE 3.5.4 – Indicação dos riscos e consequências associadas à dívida
- SubPVE 3.5.5 – Apresentação de justificativas e informações complementares por parte do gestor

O gráfico a seguir demonstra o impacto das contribuições dos PVFs em relação aos níveis de pontuação. Nota-se que o nível abaixo de “0,00” é considerado comprometedor do desempenho (insuficiente), por estar abaixo do nível Neutro. O nível entre “0,00” e “100,00” é considerado adequado. O nível acima de “100,00” é considerado de excelência, por estar acima do Bom.

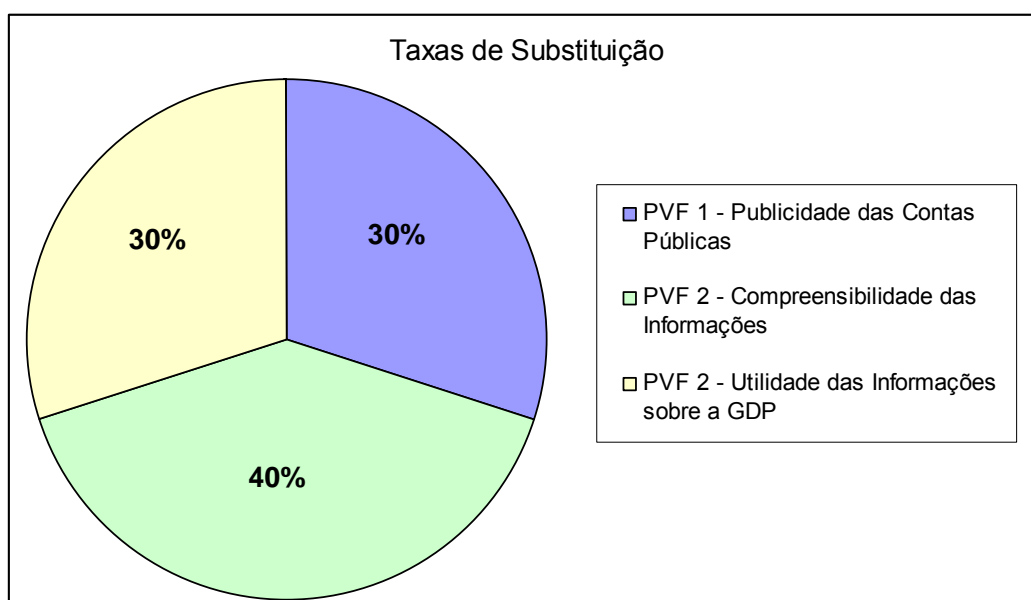


Gráfico 13: Contribuições dos PVFs no modelo

### 3.5.4 Avaliação global das ações potenciais

Para agregar as avaliações locais em uma única avaliação global (com valor numérico), utiliza-se uma fórmula de agregação aditiva. A equação derivada da agregação fornece a soma ponderada dos valores parciais obtidos por uma determinada ação nos diversos critérios, sendo que a ponderação é feita pelas taxas de substituição de cada critério (ENSSLIN *et al*, 2001).

No presente estudo, a aplicação da fórmula de agregação foi calculada com o uso do programa de planilha eletrônica Microsoft Excel.

De acordo com Ensslin *et al* (2001), conhecida a avaliação local de uma ação potencial em relação aos critérios, bem como as taxas de substituição do modelo, é possível empregar a fórmula de agregação aditiva para determinar a atratividade global de tal ação.

A figura a seguir ilustra a aplicação da fórmula de agregação aditiva para o Ponto de Vista Fundamental 1 (PVF 1).

$$\begin{aligned}
 V_{(Fpolis / PVF1)} &= 0,30 \times \left( 0,40 \times \begin{array}{c} 112,5 \\ 100,0 \\ 91,70 \\ 87,5 \\ \textcircled{54,2} \\ 41,7 \\ 29,2 \\ 0,0 \\ -33,3 \end{array} + 0,10 \times \begin{array}{c} 133,3 \\ 100,0 \\ \textcircled{55,6} \\ 0,0 \\ -33,3 \end{array} + 0,15 \times \begin{array}{c} 133,3 \\ 100,0 \\ \textcircled{50,0} \\ 0,0 \\ -50,0 \end{array} + 0,35 \times \begin{array}{c} 100,0 \\ 40,0 \\ 0,0 \\ \textcircled{-100,0} \end{array} \right) + \\
 &+ 0,35 \times \begin{array}{c} 128,6 \\ 100,0 \\ \textcircled{85,7} \\ 42,9 \\ -42,9 \\ -114,3 \end{array} + 0,15 \times \begin{array}{c} 114,3 \\ 100,0 \\ \textcircled{33,3} \\ 0,0 \\ -100,0 \\ -200,0 \end{array} + 0,20 \times \begin{array}{c} 166,7 \\ 100,0 \\ 33,3 \\ \textcircled{0,0} \\ -100,0 \\ -200,0 \end{array} + 0,45 \times \begin{array}{c} 125,0 \\ 100,0 \\ \textcircled{75,0} \\ 0,0 \\ -75,0 \end{array} = 53,92
 \end{aligned}$$

Figura 2: Fórmula de agregação aditiva para o PVF 1

A fórmula demonstrada na figura acima, referente ao PVF 1, resulta em 53,92. O mesmo procedimento foi realizado para os dois outros PVFs. A partir disso, a pontuação global do modelo é obtida pela fórmula a seguir:

$$V(Fpolis) = (V_{PVF1} \times 0,30) + (V_{PVF2} \times 0,40) + (V_{PVF3} \times 0,30)$$

$$V(Fpolis) = (53,92 \times 0,30) + (-0,53 \times 0,40) + (-31,11 \times 0,30)$$

$$V(Fpolis) = 16,18 - 0,21 - 9,63 = 6,33$$



A tabela a seguir apresenta um resumo do desempenho da ação de transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis, referente ao ano de 2004. A fórmula foi aplicada tendo por base as taxas e pontuações de cada ponto de vista fundamental, gerando as contribuições. Ao final, tem-se a soma das contribuições, que gera a contribuição global da ação, no caso 6,33 pontos.

Tabela 26: Resumo do perfil de impacto da ação sobre os PVFs

	Taxas de Substituição	Desempenho Local	Desempenho Global	Bom	Neutro
<b>PVF 1</b> - Publicidade das Contas Públicas	0,30	53,92	16,18	100	0
<b>PVF 2</b> - Compreensibilidade das Informações	0,40	-0,53	-0,21	100	0
<b>PVF 2</b> - Utilidade das Informações sobre a GDP	0,30	-31,11	-9,63	100	0
<b>Pontuação Global</b>		-	<b>6,33</b>	-	-

O desempenho da ação de transparência da Prefeitura Municipal de Florianópolis pode ser representado por meio do Gráfico 14, no qual estão identificados os níveis de “excelência”, “adequado” e “insuficiente” para a transparência da gestão da dívida pública municipal, em cada um dos pontos de vista fundamentais e na agregação global do modelo.

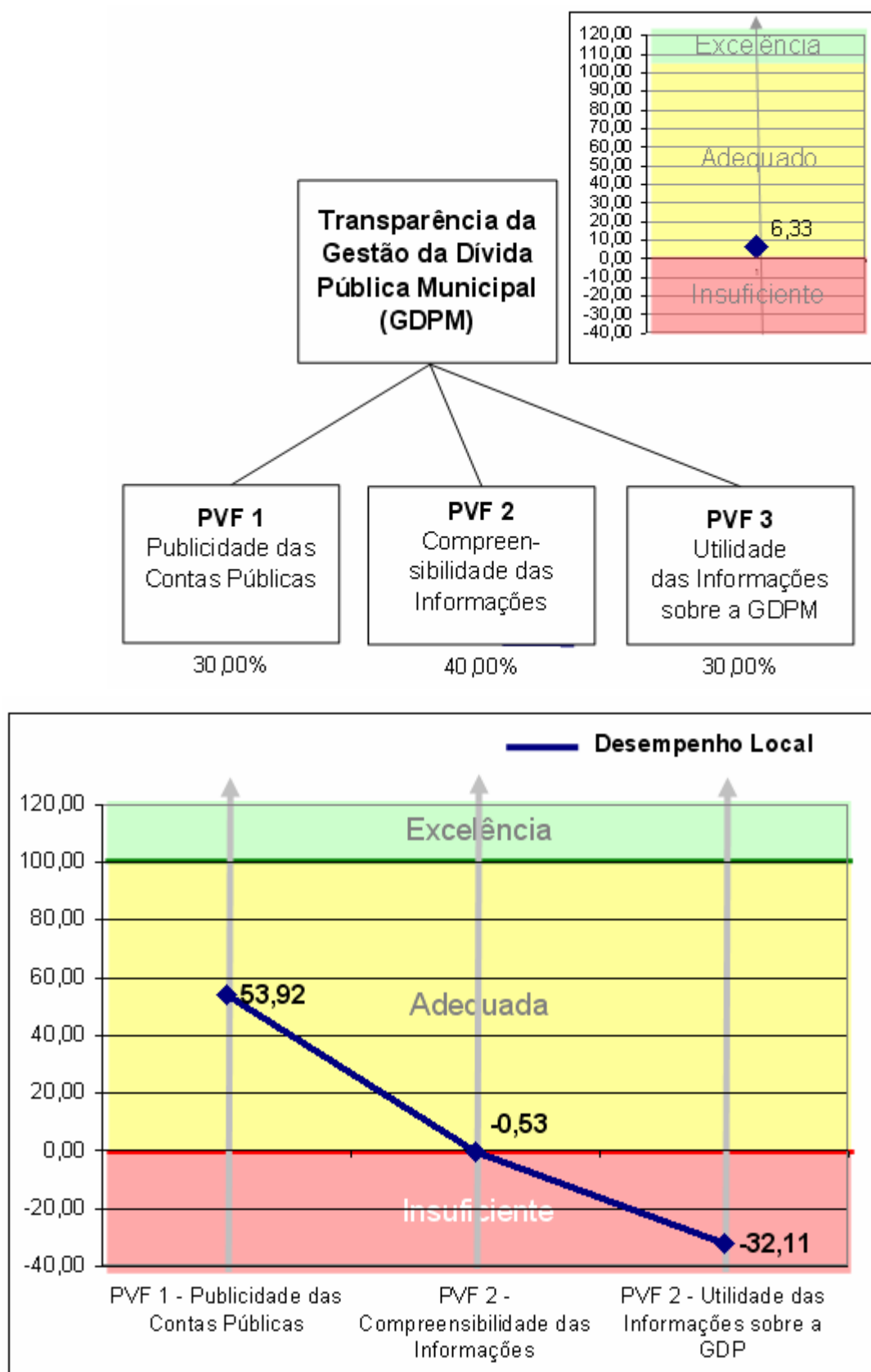


Gráfico 14: Representação da ação de transparência do município de Florianópolis  
Fonte: Tabela 26

### 3.5.5 Análise de sensibilidade

Uma vez que é conhecido o perfil de impacto e a avaliação global, é recomendável que se proceda a análise de sensibilidade.

A análise de sensibilidade pode ser entendida como o exame da robustez das respostas do modelo frente à alteração nos parâmetros. Permite mensurar a influência de uma alteração, por exemplo, de uma taxa de substituição ou da performance de um ou mais critérios considerados na avaliação da ação.

Segundo Ensslin *et al* (2001, p.269), “esta análise consiste, usualmente, em mudar os valores dos parâmetros e observar o que acontece no resultado final (avaliação das alternativas)”.

Para esta análise, foram considerados os conjuntos de ações A e B, descritos no Subcapítulo 4.6, sendo que as mesmas foram consideradas pelo decisor. Assim, foram construídos gráficos com a utilização do programa HIVIEW (Barclay, 1984), que demonstram o comportamento das duas ações em função de uma possível variação na taxa de substituição.

O Gráfico 15 reúne os três gráficos gerados no programa HIVIEW para os Pontos de Vista Fundamentais (PVFs) “Publicidade”, “Compreensibilidade” e “Utilidade”. Em cada gráfico constam linhas representando: 1 – Perfil de desempenho atual (*status quo*); 2 – Conjunto de ações de custo baixo ou nulo; e 3 – Conjunto das cinco ações de maior contribuição para o desempenho global.

Nos gráficos observa-se que o eixo x (abscissas) traz cada ponto de vista que está sendo avaliado, variando de 0 a 100%, no qual se localizam as taxas de substituição: 30%, 40% e 30%, para os três PVFs. No eixo y (ordenadas) estão identificados os objetivos do modelo, expressos em PVFs. As linhas representam as performances dos conjuntos de ações (1, 2 e 3, já mencionados).

Observa-se que a avaliação global do modelo apresenta-se estável (robusta) diante de variações nas taxas de substituição dos PVFs (critérios). A robustez de um modelo caracteriza-se quando variações de +/- 10% nas taxas de substituição dos pontos de vista não alteram a ordem dos conjunto de ações analisados.

Nesta etapa encerra-se a fase de avaliação no desenvolvimento do modelo.

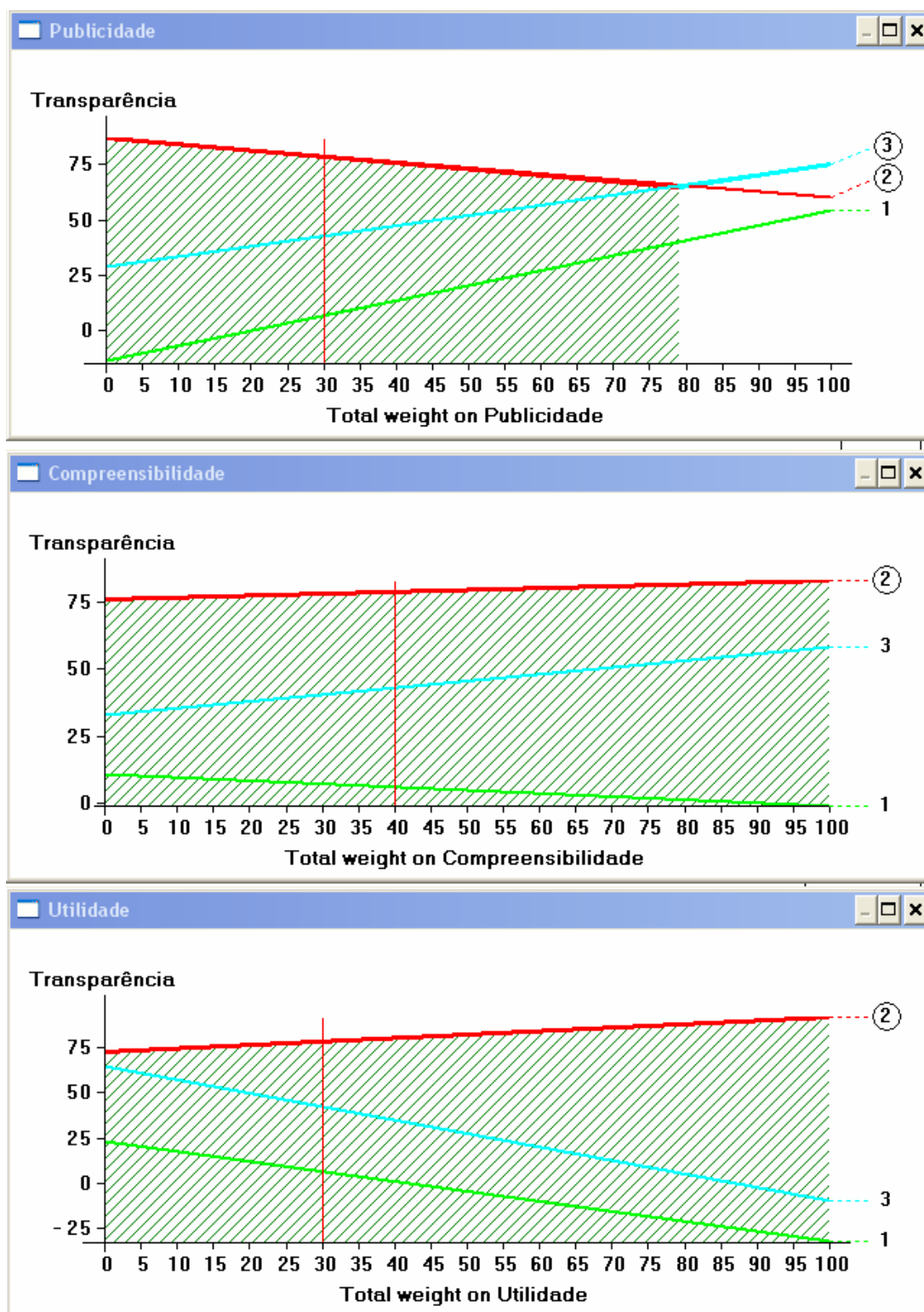


Gráfico 15: Análise de sensibilidade do modelo de avaliação da transparência

Fonte: Barclay (1984).

## **4 APLICAÇÃO E TESTE DE ADERÊNCIA DO MODELO: O CASO DE FLORIANÓPOLIS**

Este capítulo apresenta a aplicação do modelo construído no Município de Florianópolis, sendo que a elaboração teórica está apresentada no capítulo anterior. Inicialmente, é apresentado o Município e abordada a obtenção de dados sobre o mesmo. Em seguida, são apresentados os cidadãos selecionados para participação e apresentados os resultados dos questionários e entrevistas. Com base nos dados coletados é procedido o impacto sobre os descritores (escalas), que permitem que seja traçado o perfil de desempenho dos Município de Florianópolis quanto à transparência da GDPM. A partir da análise dos resultados são geradas recomendações de ações para aprimoramento do desempenho do Município quanto à transparência.

### **4.1 Apresentação do Município selecionado e obtenção dos dados**

Foi selecionado o Município de Florianópolis para a aplicação do modelo de avaliação da transparência da GDPM. Os motivos para esta escolha são: a proximidade física do pesquisador com o município; os contatos acadêmicos já mantidos pela UFSC e pelo pesquisador com a Prefeitura Municipal de Florianópolis; e a familiaridade do pesquisador com as práticas do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

Os dados consultados sobre o município pesquisado são: os provenientes dos relatórios e demonstrativos contábeis produzidos em atendimento à Lei nº 4.320/64 e à Lei Complementar nº 101/00; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e o relatório de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Foram, ainda, obtidas outras publicações da Prefeitura do município sobre as contas públicas. Todos os dados são referentes ao ano de 2004, cujos demonstrativos contábeis referentes ao período já foram publicados.

A opção inicial pelos demonstrativos contábeis tradicionais visa a utilização de dados padronizados e disponíveis em base contínua. Isto se justifica pela publicidade legal de que tais demonstrativos estão revestidos (embora na prática

ainda existam dificuldades para a obtenção de dados) e do processo de auditoria realizado sobre eles pelos tribunais de contas.

Deste modo, os relatórios contábeis utilizados, já abordados na fundamentação teórica, são os seguintes:

- a) **Balanço Geral:** contendo os 4 balanços públicos e os demonstrativos e comparativos exigidos pela Lei nº 4.320/64, de periodicidade anual.
- b) **Relatório de Gestão Fiscal:** abrangendo um conjunto de demonstrativos exigidos pela LRF, de publicação quadrimestral (ou semestral).
- c) **Relatório Resumido da Execução Orçamentária:** abrangendo um conjunto de demonstrativos exigidos pela LRF de publicação bimestral.

A abrangência dos demonstrativos é das administrações direta e indireta. Foi realizado contato com encarregados dos setores de contabilidade e finanças do município, com a finalidade de obter a colaboração na obtenção de dados.

O Balanço Geral do Município foi obtido através das cópias fornecidas pela Secretaria de Finanças do Município ao NICB da UFSC. O Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária foram obtidos via Internet, no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal (<<http://www.pmf.sc.gov.br>>). Alguns dados não encontrados na Internet foram solicitados diretamente à Prefeitura, em meio impresso.

Um relato da situação fiscal relacionada à dívida pública e ao endividamento do Município de Florianópolis nos exercícios financeiros de 2003 e 2004 está apresentado no item 2.5.3, do capítulo de fundamentação teórica.

Um breve histórico da cidade, seguido de dados demográficos e sócio-econômicos sobre o município encontra-se no **Anexo D**.

## 4.2 Apresentação dos cidadãos participantes

Esta seção apresenta os cidadãos selecionados entre as pessoas atuantes de uma organização que age no controle social do Município de Florianópolis. Foram adotados os critérios descritos no **Apêndice C**.

A organização escolhida foi o Conselho Comunitário do Pantanal, situada na Rua Deputado Antônio Edu Vieira, situado nas proximidades da UFSC. Referida organização é presidida pelo Sr. Romeu Franzoni Júnior e não apresenta registros

históricos escritos. Deste modo, o conhecimento sobre a origem e trajetória da organização foi obtido mediante consulta ao presidente e a ex-presidentes (CCP, 2005).

Em 1981 foi fundado o Centro Comunitário do Pantanal, pelo então presidente conhecido como “Prefeitinho”. Em 1986, a organização passou a ser intitulada Conselho Comunitário do Pantanal. Desde o seu surgimento, oito presidentes atuaram na organização, com mandatos de dois anos, sendo alguns reeleitos.

As atividades principais desenvolvidas pelo Conselho são cursos, grupos de idosos e reforço escolar para crianças. Junto ao Conselho está um posto de saúde da Prefeitura, sendo que o prédio no qual o Conselho está instalado é de propriedade da Prefeitura Municipal de Florianópolis. Ao todo, são atendidas mais de 200 pessoas em todas as atividades, sendo 60 crianças no reforço escolar e dois grupos de idosos. Os cursos oferecidos são de: cabeleireiro, manicuri, pintura em tela, pintura em tecido, pintura em madeira, dança de salão, balet infantil e capoeira.

São mantidos convênios com o Governo do Estado de Santa Catarina para obtenção de recursos para salários dos funcionários do Conselho Comunitário. Os cursos oferecidos são pagos, sendo os valores destinados à remuneração dos professores.

Seguem uma lista dos cidadãos que participaram da amostra pesquisada:

	Nome do cidadão	Idade (anos)	Sexo (M/F)	Formação Escolar*	Profissão / Atuação
1	Andresa de Aquino Peixoto	-	F	ES	Administradora
2	Lea Pereira da Silva	-	F	EM	Agente de saúde
3	Marcelo Aparecido Vieira	-	M	EM	Assistente administrativo
4	Velci Olga da Cruz	42	F	EMI	Artista plástica
5	Maria Santa Nunes	49	F	EM	Aposentada
6	Ligia Maurília de Souza	-	F	EM	Do lar
7	Antônio Vicente da Silva	-	M	EM	Téc. enfermagem aposentado
8	Augusto César Torquato	-	M	EM	Agrimensor aposentado
9	Franciele Elaine Rosa	19	F	EM	Estudante
10	Romeu Franzoni Júnior	-	M	ES	Servidor público estadual

Quadro 24: Listagem e dados dos cidadãos que participaram da amostra

\* Ensino formal, entre as seguintes opções:

EF - Ensino fundamental (primário).

EMI - Ensino médio (ginásio) incompleto.

EM - Ensino médio (ginásio) completo.

ESI - Ensino superior incompleto.

ES - Ensino superior completo.

PG - Pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado)

Embora a maioria dos participantes não tenha revelado a idade, observou-se que apenas um estava numa faixa etária abaixo dos 30 anos. A maioria aparentava mais de quarenta anos de idade.

A exigência de 2º grau para participação na pesquisa impossibilitou considerável parcela dos atuantes do conselho, embora não se tenham estatísticas sobre a formação escolar dos integrantes do Conselho.

### 4.3 Aplicação de questionários e entrevistas

O questionário aplicado à amostra de cidadãos encontra-se no **Apêndice H**, ocupando três páginas. Buscou-se, a partir deste registro, identificar dados e informações para formação de um perfil geral dos participantes, além de buscar subsídios para o impacto dos descritores. Assim, foi possível conhecer algumas preferências e possibilidade dos cidadãos em relação às contas públicas.

Os questionários foram aplicados no mês de setembro de 2005. Segue uma síntese dos resultados obtidos a partir dos questionários.

**Questão 1** - Você já viu ou ouviu alguma “propaganda” ou anúncio da Prefeitura, divulgando a realização de audiência pública ou da disponibilidade das contas públicas para consulta de qualquer cidadão?

Tabela 27: Percepção de propaganda das contas públicas

Resposta	Ocorrência	Participação
Sim	0	0,0%
Não	10	100,0%
Totais	10	100,0%

Fonte: questionário aplicado.

Observa-se que nenhum dos cidadãos participantes viu ou ouviu “propaganda” ou anúncio da Prefeitura que divulgasse a realização de audiência pública ou a disponibilidade das contas públicas para consulta.

Como nenhum cidadãos respondeu “sim” à questão anterior, a segunda questão (a seguir) não captou dados.

**Questão 2** - Caso você tenha respondido “sim” na pergunta anterior: qual o grau de interesse despertado em você pela propaganda ou anúncio para ter acesso às contas públicas?



Tabela 28: Interesse despertado pela propaganda das contas públicas

Resposta	Ocorrência*	Participação
Muito interessado	0	0,0%
Mediamente interessado	0	0,0%
Indiferente	0	0,0%
Desencorajado	0	0,0%
Totais	0	0,0%

Fonte: questionário aplicado.

\* Nenhum cidadão teve acesso à divulgação da Prefeitura.

**Questão 3** - Classifique as “formas” para você ter acesso às contas públicas de acordo com as opções de “tipos” (ver Apêndice H).

Tabela 29: Preferência entre os meios disponíveis

	Ocorrência dos tipos				Total*	Maior nº. de Ocorrências
	A	B	C	D		
Diário Oficial do Estado	0	0	0	9	9	D
Jornal de grande circulação	2	5	2	0	9	B
Página da Prefeitura na Internet	3	1	3	2	9	~C
No prédio da Prefeitura	1	0	8	0	9	C

Fonte: questionário aplicado.

\* Um dos participantes não respondeu.

Legenda:

A - É uma das suas formas preferidas, fácil para você ter acesso.

B - É uma das suas formas preferidas, mas não tão fácil para você ter acesso.

C - É uma das formas que você evitaria utilizar, mas que você pode acessar com um pouco de esforço.

D - É uma forma que você se considera incapaz ou desinteressado para ter acesso e utilizar.

Observa-se que o Diário Oficial do Estado constou, unanimemente, como alternativa que os cidadãos consideraram-se incapazes ou desinteressados para ter acesso às contas públicas.

O jornal de grande circulação se configurou como um meio preferido para acesso às contas públicas pelos cidadãos consultados. A maioria dos cidadãos (5 dos 10) considerou que ainda assim não era uma das formas mais fáceis de se ter acesso.

A página da Prefeitura na Internet gerou divisão: 3 concederam-na um meio preferido e fácil para se ter acesso, outros 3 consideram-na uma forma que evitariam mas poderiam utilizar. Dois cidadãos consideram-se incapazes ou desinteressados de ter acesso pelo meio digital.

Por fim, quando à necessidade de ir até o prédio da Prefeitura, no centro da cidade, a grande maioria (8) considerou uma forma que evitaria utilizar, mas que poderia fazê-lo com algum esforço.

**Questão 4 - Você dispõe de acesso à Internet?**

Tabela 30: Disponibilidade de acesso à Internet

Resposta	Ocorrência	Participação
Sim	8	80,0%
Não	2	20,0%
Totais	10	100,0%

Fonte: questionário aplicado.

Observa-se na tabela acima que 80% dos cidadãos possuem acesso à Internet.

**Questão 5 -** Caso você tenha respondido “sim” na questão anterior: como é o seu acesso à Internet?

Tabela 31: Forma de acesso à Internet

Resposta	Ocorrência*	Participação
Doméstico (em casa) e pago	5	63,5%
Fora de casa e gratuito, com tempo suficiente ou ilimitado	1	12,5%
Fora de casa e gratuito, mas com tempo restrito	2	25,0%
Fora de casa e pago	0	0,0%
Outra opção	0	0,0%
Totais	8	100,0%

Fonte: questionário aplicado.

\* Um dos participantes não respondeu.

Observa-se, na tabela acima, que entre os oito cidadãos do grupo, que possuem acesso à Internet, 5 deles (63,5%) possuem acesso doméstico pago.

**Questão 6 -** Caso você tenha que se deslocar à prefeitura, no centro da cidade, para ter acesso às contas públicas, você teria algum gasto adicional ou este é um trajeto habitual seu?

Tabela 32: Forma de acesso à Internet

Resposta	Ocor- rência	Partici- pação
Não preciso me deslocar, pois posso obter as contas diretamente pela Internet	0	0,0%
Nenhum gasto adicional, pois habitualmente vou ao centro da cidade	2	20,0%
Tenho gasto para obtenção das constas públicas	8	80,0%
Totais	10	100,0%

Fonte: questionário aplicado.

Para os cidadãos que indicaram ter gastos, sejam eles com combustível, passagem de ônibus ou outros, os valores médios ficaram em R\$ 3,20 (três reais e vinte centavos, que corresponde à passagem de ida e volta de ônibus ao centro da cidade.

**Questão 7** - Leia o texto fornecido e sublinhe as palavras (termos) ou frases que você não entendeu o significado.

A tabela a seguir sintetiza o número de termos não entendidos pelos cidadãos e apura a média do grupo.

Tabela 33: Forma de acesso à Internet

Cidadãos	Nº de Palavras	Observação
1	30	Manifestou incapacidade de entendimento, dispensando a leitura.
2	30	Manifestou incapacidade de entendimento, dispensando a leitura.
3	10	-
4	4	-
5	5	-
6	7	-
7	-	Não respondeu.
8	8	-
9	14	-
10	0	Manifestou total compreensão
Média	12,0	

Fonte: questionário aplicado.

Dois dos cidadãos consideraram o texto confuso e difícil a ponto de dispensarem a leitura. Como o descritor que mede este aspecto trabalha com a medida de até “mais de 10 palavras não entendidas a cada dez linhas”, preencheu-se: “30 palavras”, tendo em vista que o texto possui trinta linhas.

Convém uma observação sobre a adequação das respostas dos cidadãos. Existe a possibilidade de alguns cidadãos não terem manifestado o real entendimento do texto por motivo não manifestado. Como forma de confirmar alguns dados, foram identificados os principais termos técnicos constantes do texto. São 11 termos ao todo, aqui listados: balanço consolidado; receita total; metas fiscais; exercício financeiro; despesas correntes e de capital; capacidade de endividamento; superávit orçamentário; limite máximo legal e limite prudencial; FONPLATA; dívida consolidada líquida; e contribuições sociais. Alguns dos termos aparecem mais de uma vez no texto.

Foi ainda realizada uma entrevista com representante da Prefeitura Municipal de Florianópolis para confirmação de determinadas informações sobre as ações de divulgação e de fornecimento de informações sobre as contas públicas. Os registros, que consubstanciaram impactos sobre descritores, estão no Apêndice G.

#### 4.4 Impactos sobre os descritores

As escalas de mensuração estabelecidas no capítulo anterior, para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal, são os descritores da metodologia MCDA. Tais descritores foram impactados, ou seja, preenchidos, com base nos seguintes indicativos das ações do Município de Florianópolis para promoção da transparência das contas públicas:

- a) observação da forma e do conteúdo dos relatórios das contas públicas produzidos e publicados;
- b) observação das ações de divulgação das contas públicas à população, por parte da Prefeitura;
- c) entrevista com representante da Prefeitura para confirmação de determinadas informações sobre as ações de divulgação e de fornecimento de informações; e
- d) questionário aplicado aos cidadãos da amostra definida para verificação de aspectos como preferências, capacidades de acesso às contas públicas e da adequação terminológica dos relatórios.
- e) Relatórios do TCE/SC sobre o cumprimento de prazos de publicação das contas públicas do Município.

Os impactos sobre os descritores estão apresentados no **Apêndice F**. Estão descritas as informações obtidas, com base nos indicativos supracitados, que embasaram a identificação dos níveis de impacto. Segue o exemplo do descritor referente ao Ponto de Vista Subelementar 1.4.2.

**(8) Descritor do SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos**

NI	NR	Descrição
N5		Mensal.
<b>N4</b>	B	Bimestral e quadrimestral.
N3		Semestral.
N2	N	Anual.
N1		Em períodos mensais a anuais, porém de maneira não regular*.
NA		Períodos maiores que um ano.

**Objetivo Perseguido:** disponibilizar informações das contas públicas numa periodicidade que atenda aos interesses e necessidades dos usuários, independentemente dos prazos exigidos legalmente.

**Medida do Descritor:** mede a periodicidade adotada pelo município para publicação de relatórios das contas públicas e a regularidade de cumprimento dos prazos.

**Orientação Prática:** observar as datas de publicação do Relatório de Gestão Fiscal relativo aos três últimos períodos. Como alternativa, pode-se consultar o relatório do TCE/SC que acompanha e o prazo de publicação das contas públicas.

**Informação Obtida:** verificou-se por meio do relatório de acompanhamento do TCE/SC, constante do **Anexo C**, que o município cumpriu todos os prazos legais para publicação do RGF e do RREO no ano de 2004. Tais demonstrativos são publicados bimestralmente e quadrimestralmente. O Balanço Geral é anual.

**Observações:** são seis prazos legais no ano para o RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária); dois ou três no ano para o RGF (Relatório de Gestão Fiscal); um prazo no ano para o Balanço Geral; Total de 10 ou 11 prazos. O RGF pode ser publicado semestralmente para municípios com menos de 50 mil habitantes que optarem.

\* Maneira regular ou fiel significa respeitar os prazos (assumidos e legais) de maneira regular, entendida como sendo em mais de 90% dos prazos de publicação.

Quadro 25: Descritor do SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos

O nível de impacto **sublinhado e em negrito** representa o desempenho do Município do Florianópolis no período analisado. Neste caso, observa-se que as autoridades do Município cumpriram a lei que estabelece os prazos para divulgação das contas públicas, tendo em vista que a periodicidade exigida pela LRF é justamente bimestral e quadrimestral.

## 4.5 Fase de recomendações

Com base no perfil de desempenho do Município de Florianópolis quanto à transparência na gestão da dívida pública, apresentado nos itens 3.5.3 e 3.5.4 (capítulo anterior), é possível implementar a fase de recomendações do modelo multicritério.

A seguir são apontados meios para o aprimoramento do desempenho, através de medidas associadas aos descritores que avaliaram a transparência da gestão da dívida pública municipal. Deste modo, são indicadas oportunidades e possibilidades para aperfeiçoamento da ação estatal municipal quanto ao problema avaliado.

Para cada ação de aperfeiçoamento foi identificado: um nome resumido e um número; o descritor ao qual a ação se relaciona (com código relativo à árvore de pontos de vistas); a descrição da ação a ser tomada para aprimoramento; o impacto no descritor, indicando em que nível está e em qual irá com a ação; o resultado no desempenho global resultante da ação de aprimoramento recomendada; considerações e observações pertinentes à recomendação, quando necessário; e dimensionamento simplificado dos custos para implementação das ações.

Segue uma legenda para caracterização do custo das ações identificadas, de maneira simplificada:

NULO – Nenhum gasto adicional para implementação.

BAIXO – Gastos inexpressivos para implementação da ação.

MÉDIO – Gastos que não são baixos nem altos, nos termos aqui definidos.

ALTO – Gastos que envolvem a contratação de pessoas ou a aquisição de bens ou serviços de valor expressivo.

O Quadro 26, a seguir, apresenta as ações identificadas:

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(1) Divulgação da existência das contas públicas aos cidadãos</b>
Descritor:	(1) 1.1.1
Ação:	Divulgação em pelo menos mais um meio de alta (ampla) repercussão, tal como: a) Televisão, em canais de grande audiência local; e b) Radio, em estações de maior audiência local.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N5 para o nível N8.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,98 = 1,65 pontos ou 26% de aumento.
Considerações:	Recomendável estabelecer um número mínimo de “chamadas” na programação; utilizar horários de maior audiência; e variar os canais e/ou estações, visando atingir públicos variados de cidadãos. Caso a Prefeitura divulgue em mais dois meios de alta repercussão, terá um impacto maior.
Custo:	Médio ou alto: com base nos veículos, nos horários e no número de chamadas definidos. Deve-se proceder licitação para apurações de custos.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(2) Divulgação da natureza dos conteúdos disponíveis nas contas públicas</b>
Descritor:	(2) 1.1.2
Ação:	Informar, nas propagandas de divulgação da existência das contas públicas, algo semelhante ao que segue: “As contas públicas do município trazem informações sobre: as receitas, as despesas, o resultado do orçamento, a dívida e os juros pagos, se as exigências legais estão sendo cumpridas e a avaliação do cumprimento de metas fiscais”.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N3 para N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,03 = 0,70 pontos ou 11% de aumento.
Considerações:	O texto não é rígido, permitindo variações terminológicas visando a facilidade de entendimento dos receptores. Convém minimizar a frieza na divulgação de assuntos técnicos, destacando a importância política e social.
Custo:	Baixo ou nulo: acresceria apenas algumas linhas nas divulgações escritas e alguns segundos nas divulgações televisivas ou no rádio.

Continua

## Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(3) Divulgar formas de acesso às contas públicas</b>
Descritor:	(3) 1.1.3
Ação:	Informar todas as demais formas de os cidadãos terem acesso às contas públicas, além das audiências. Podem ser, por exemplo: Internet e no prédio da Prefeitura. Para cada um dos meios, devem constar informações suficientes para orientar os cidadãos.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N3 para o N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,63 para 7,46 = 1,13 pontos ou 18% de aumento.
Considerações:	O fornecimento destas informações pode se dar junto às propagandas governamentais já existentes.
Custo:	Baixo ou nulo: já que acresceria apenas algumas linhas nas divulgações escritas e talvez alguns segundos nas divulgações.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(4) Estimular o interesse dos cidadãos pelas contas públicas</b>
Descritor:	(4) 1.1.4
Ação:	Buscar nas áreas de marketing ou propaganda recursos para chamar a atenção dos cidadãos e despertar o interesse sobre as contas públicas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 12,63 = 6,30 pontos ou 100% de aumento.
Considerações:	Impacto desejado se uma parcela razoável dos cidadãos que tiverem acesso à propagandas ficarem “muito interessados”.
Custo:	Alto: porém não muito além dos comumente mantidos para divulgação de realizações governamentais.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(5) Priorizar os meios preferidos pelos cidadãos para a disponibilização das contas públicas</b>
Descritor:	(5) 1.2
Ação:	Realizar uma pesquisa junto aos munícipes para identificar os meios preferenciais para acesso às contas públicas e envidar esforços para utilizar tais meios. Utilizar pelo mais dois dos meios preferidos.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N5 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 10,84 = 4,51 pontos ou 71% de aumento.
Considerações:	Não significa que os demais meios devam ser abandonados, mas sim que os preferenciais não podem ser ignorados, sob o risco de excluir o acesso de grande parte dos cidadãos.
Custo:	Médio ou baixo.

Continua



Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(6) Reduzir os custos de acesso dos cidadãos às contas públicas</b>
Descritor:	(6) 1.3
Ação:	Criar políticas de inclusão digital, como a disponibilização de laboratórios de informática e postos de acesso gratuito. Disponibilizar cópias das contas públicas em locais de circulação popular no município. Utilizar painéis eletrônicos, cartazes, etc.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N6 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 6,97 = 0,64 pontos ou 10% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Alto ou médio.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(7) Atender solicitações de contas públicas tempestivamente</b>
Descritor:	(7) 1.4.1
Ação:	Atender aos pedidos de contas públicas no mesmo dia. Destacar esta atribuição para um servidor ou para o serviço de atendimento ao cidadão. Manter os principais relatórios com cópias prontas para fornecimento.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N3 para o N5 (Bom).
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,63 = 3,30 pontos ou 52% de aumento.
Considerações:	Se existirem postos especializados para atender os cidadãos neste sentido, o atendimento poderia ser praticamente imediato, fazendo o impacto ir para o N6.
Custo:	Médio: o de manter um funcionário com a atribuição de atender os cidadãos. Se já houver estrutura para atendimento aos cidadãos, o custo pode ser baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(8) Aumentar a frequência de emissão de relatórios</b>
Descritor:	(8) 1.4.2
Ação:	Emitir e publicar relatórios das contas públicas com periodicidade mensal.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N4 para o N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,01 = 0,68 pontos ou 11% de aumento.
Considerações:	Já está no nível Bom, que coincide com o exigido legalmente. Poderia ser emitido um relatório sintético mensalmente: uma espécie de painel de acompanhamento das principais variáveis das finanças municipais.
Custo:	Alto ou médio: pois ampliaria a demanda de pessoal e os gastos com publicação.

Continua

## Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(9) Utilizar frases com construção simples nos relatórios</b>
Descritor:	(9) 2.1.1
Ação:	Utilizar frases com um número menor de palavras na maior parte dos textos constantes dos relatórios, com vistas a facilitar a leitura, na medida em que são apresentadas idéias mais concisas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N2 para o N5 (Bom).
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,00 = 2,67 pontos ou 42% de aumento.
Considerações:	Exceções justificadas de frases maiores não interferem no resultado. A forma de medir está junto ao descritor referenciado.
Custo:	Nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(10) Incluir resumos, conclusões e sínteses nos relatórios</b>
Descritor:	(10) 2.1.2
Ação:	Inserir resumos e conclusões no início e no final do RGF, do RREO e do BG.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N2 para o N7 (Bom).
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,66 = 3,33 pontos ou 53% de aumento.
Considerações:	Caso também sejam inseridas sínteses e notas explicativas junto a cada demonstrativo, passaria para o N8, com crescimento de 10,85 pontos, e 64% de aumento. Atualmente só consta um resumo no BG.
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(11) Utilizar terminologia simplificada e linguagem didática</b>
Descritor:	(11) 2.1.3
Ação:	Utilizar termos simplificados, sempre que possível, e uma linguagem mais didática nos textos explicativos que acompanham as contas públicas. Deste modo, pode-se diminuir o número de palavras não entendidas pelos cidadãos (usuários) não especializados.
Impacto no descritor:	Poderia passar do nível N3 para o N5 (Bom).
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,73 = 2,40 pontos ou 38% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Baixo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(12) Incluir glossário junto aos relatórios</b>
Descritor:	(12) 2.1.4
Ação:	Inserir um glossário dos termos técnicos constantes em cada relatório.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para N6 (Bom).
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 11,58 = 5,25 pontos ou 83% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(13) Melhorar a visualização dos relatórios na tela do microcomputador</b>
Descritor:	(13) 2.2.1
Ação:	Utilizar letras de tamanho adequado em todas as partes de todos os relatórios digitais.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N5 (Bom) para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 6,73 = 0,40 pontos ou 6% de aumento.
Considerações:	Atualmente já está num nível Bom, quando avaliado o RGF na <i>homepage</i> da Prefeitura.
Custo:	Nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(14) Melhorar a visualização dos relatórios nos meios impressos</b>
Descritor:	(14) 2.2.2
Ação:	Utilizar letras de tamanho adequado em todas as partes de todos os relatórios impressos.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N4 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,33 = 2,00 pontos ou 32% de aumento.
Considerações:	O N5 é o nível Bom. Atualmente entre 71 e 90% do RGF está adequado. O BG poderia ser sensivelmente melhorado em termos de tamanho das letras.
Custo:	Nulo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(15) Fornecer os dados das contas públicas em meio digital adequado para coleta</b>
Descritor:	(15) 2.2.3
Ação:	Fornecer versões dos relatórios e demonstrativos nos formatos de editor de texto e de planilha eletrônica, na Internet e em CDs junto aos demonstrativos impressos.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N2 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 10,17 = 3,84 pontos ou 61% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(16) Fornecer relatórios digitais preparados para a impressão pelo usuário</b>
Descritor:	(16) 2.2.4
Ação:	Fornecer relatórios digitais das contas públicas preparados para uma impressão adequada e imediata pelo usuário, diretamente do aplicativo original, sem a necessidade de formatação.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N5 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 6,93 = 0,60 pontos ou 9% de aumento.
Considerações:	Para entendimento de “impressão adequada”, ver descritor.
Custo:	Nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(17) Empregar recursos visuais nos relatórios</b>
Descritor:	(17) 2.2.5
Ação:	Fazer um bom uso de recursos visuais, como gráficos, cores, símbolos, etc. em todos os relatórios.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 17,13 = 10,80 pontos ou 171% de aumento.
Considerações:	Avaliação pelo decisor, considerando a suficiência para subsídio ao entendimento, sem excesso.
Custo:	Baixo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(18) Focar os relatórios em informações relevantes</b>
Descritor:	(18) 2.3
Ação:	Eliminar a presença de informações não relevantes, ou seja, fora do foco de pertinência, nos relatórios sobre assuntos específicos.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N4 (Bom) para o N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,33 = 2,00 pontos ou 32% de aumento.
Considerações:	A mensuração não é precisa.
Custo:	Nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(19) Ampliar os canais para comunicação com os cidadãos sobre as contas públicas</b>
Descritor:	(19) 2.4.1
Ação:	Manter telefone e e-mail específico, além do local físico, para que os cidadãos solicitem informações sobre as contas públicas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N3 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 12,50 = 6,17 pontos ou 97% de aumento.
Considerações:	Os canais devem permitir que o cidadão faça questões livremente e obtenha respostas sem a necessidade de formalização por escrito quando se tratar de questões simples.
Custo:	Médio.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(20) Atender solicitações, dúvidas e questionamentos dos cidadãos</b>
Descritor:	(20) 2.4.2
Ação:	Responder todas as dúvidas e questionamentos e atender as solicitações com o uso dos meios preferidas pelos cidadãos.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N3.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 12,73 = 6,40 pontos ou 101% de aumento.
Considerações:	Não deve ser necessário que o cidadão tenha acesso Internet para obter as contas públicas.
Custo:	Baixo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(21) Formar os usuários para entendimento das contas públicas</b>
Descritor:	(21) 2.5
Ação:	Distribuir materiais educativos, tais como folhetos, livros, guias, etc. para auxiliar os cidadãos a entenderem as contas públicas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N5 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,33 = 3,00 pontos ou 47% de aumento.
Considerações:	O município já realiza audiências públicas constantemente. Todavia, poderia promover outros tipos de eventos, como palestras e cursos.
Custo:	Alto.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(22) Explicitar o cumprimento ou não dos limites legais da dívida</b>
Descritor:	(22) 3.1.1.1
Ação:	Apresentar em uma única página se o município cumpriu ou descumpriu cada um de todos os limites legais sobre a dívida.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N4 para o N8.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,73 = 1,40 pontos ou 22% de aumento.
Considerações:	Bastaria acrescentar uma coluna no demonstrativo de limites do RGF, indicando junto a cada limite se “cumprir” ou “descumprir”.
Custos:	Nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(23) Mostrar a evolução do cumprimento dos limites legais da dívida</b>
Descritor:	(24) 3.1.1.3
Ação:	Acrescentar colunas referentes a mais dois anos nos demonstrativos que apresentam os limites legais da dívida pública.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N3 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,37 = 1,04 pontos ou 16% de aumento.
Considerações:	Os dados existem, mas não são reunidos num mesmo demonstrativo.
Custos:	Nulo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(24) Explicitar o cumprimento ou não das metas fiscais ligadas à dívida</b>
Descritor:	(25) 3.1.2
Ação:	Inserir nos relatórios todas as metas fiscais da dívida, constantes da LDO. Conforme o ano segue, informar se o município está cumprindo ou não cada uma das metas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 13,08 = 6,75 pontos ou 107% de aumento.
Considerações:	Usar as palavras “cumpriu”, “descumpriu”, “tende ao cumprimento” ou “tende ao descumprimento”, por exemplo, junto a cada meta.
Custos:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(25) Apresentar os apontamentos do Tribunal de Contas</b>
Descritor:	(26) 3.1.3
Ação:	Inserir nos relatórios os apontamentos (constatações, ressalvas e conclusões) do TCE/SC sobre a dívida do município.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N4.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,58 = 2,25 pontos ou 36% de aumento.
Considerações:	Acrescentaria umas poucas folhas nos relatórios, que poderiam ser sintetizadas.
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(26) Informar os órgãos da administração responsáveis ou atendidos pelas dívidas existentes</b>
Descritor:	(29) 3.2.3
Ação:	Explicitar nos relatórios quais órgãos da administração direta e indireta foram responsáveis ou beneficiados pela assunção das dívidas já existentes.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N2 para o N4.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,53 = 1,20 pontos ou 19% de aumento.
Considerações:	Apenas quando a identificação é possível.
Custo:	Nulo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(27) Apresentar a evolução do saldo da dívida entre os anos</b>
Descritor:	(30) 3.2.4
Ação:	Apresentar comparativo dos saldos da dívida total para no mínimo três anos, com ajuste monetário.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N3 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,33 = 0,80 pontos ou 13% de aumento.
Considerações:	Atualmente são apresentados valores com comparativo de dois anos, sem ajuste monetário. Utilizar um índice de preços adequado.
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(28) Apresentar os órgãos da administração responsáveis pela assunção das operações de crédito</b>
Descritor:	(33) 3.3.3
Ação:	Explicitar a divisão das operações de crédito relativas a cada órgão da administração responsável ou beneficiado pela assunção, quando a identificação é possível.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N4.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,08 = 0,75 pontos ou 12% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(29) Apresentar a evolução das operações de crédito entre os anos</b>
Descritor:	(34) 3.3.4
Ação:	Apresentar as operações de crédito com comparativos de no mínimo três anos, com ajuste monetário.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,13 = 0,80 pontos ou 13% de aumento.
Considerações:	Atualmente só são apresentados dados relativos a um ano.
Custos:	Nulo.

Continua



Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(30) Apresentar as taxas de juros assumidas nas operações de crédito</b>
Descritor:	(35) 3.3.5
Ação:	Apresentar as taxas de juros assumidas nas dívidas, individualmente por operação de crédito e na média ponderada de todas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,93 = 1,60 pontos ou 25% de aumento.
Considerações:	-
Custos:	Baixo ou nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(31) Apresentar as finalidades das operações de crédito</b>
Descritor:	(36) 3.3.6
Ação:	Apresentar as finalidades detalhadas de todas as operações de crédito expressivas realizadas pelo município.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,23 = 0,90 pontos ou 14% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Baixo ou nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(32) Apresentar a totalização das despesas associadas à dívida</b>
Descritor:	(37) 3.4.1
Ação:	Apresentar a totalização da soma dos juros, encargos e amortização da dívida.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N2 para o N4
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,58 = 2,25 pontos ou 36% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Nulo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(33) Apresentar a evolução das despesas associadas à dívida entre os anos</b>
Descritor:	(39) 3.4.3
Ação:	Apresentar os valores com comparativos de no mínimo três anos, com ajuste monetário.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N5.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 10,53 = 4,20 pontos ou 66% de aumento.
Considerações:	Utilizar um índice de preços.
Custos:	Baixo ou nulo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(34) Comparar variáveis chaves do município com outros entes</b>
Descritor:	(40) 3.5.1.1
Ação:	Apresentar comparações das variáveis chaves identificadas do município com outros entes.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N8.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,84 = 3,51 pontos ou 55% de aumento.
Considerações:	Ver descritor para obter a lista das variáveis chaves.
Custo:	Médio.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(35) Proceder comparações das variáveis com entes adequados</b>
Descritor:	(41) 3.5.1.2
Ação:	Fazer as comparações das variáveis chaves do município com municípios selecionados por características compatíveis e com médias regionais.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,58 = 2,25 pontos ou 36% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Baixo.

Continua

Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(36) Comparar variáveis chaves da dívida com outras variáveis internas e externas</b>
Descritor:	(42) 3.5.2
Ação:	Abranger as cinco relações chaves (índices) identificadas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 9,71 = 3,38 pontos ou 53% de aumento.
Considerações:	Ver relações chaves no descritor.
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(37) Apresentar projeções de variáveis chaves</b>
Descritor:	(43) 3.5.3.1
Ação:	Abranger todas as dez variáveis chaves identificadas.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 8,39 = 2,06 pontos ou 33% de aumento.
Considerações:	Ver variáveis chaves no descritor.
Custos:	Médio.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(38) Projetar variáveis para um período adequado no futuro</b>
Descritor:	(44) 3.5.3.2
Ação:	Apresentar projeções de mais da metade das variáveis chaves para seis anos ou mais no futuro.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 7,21 = 0,88 pontos ou 14% de aumento.
Considerações:	Ver variáveis chaves no descritor anterior.
Custo:	Médio.

Continua

## Continuação

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(39) Apresentar os riscos e consequências associadas à dívida</b>
Descritor:	(45) 3.5.4
Ação:	Apresentar os riscos constantes da LDO e outros, bem como as consequências decorrentes dos riscos econômico-financeiros e legais.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N1 para o N7.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 11,73 = 5,40 pontos ou 85% de aumento.
Considerações:	-
Custo:	Baixo.

<b>N.º e nome da ação:</b>	<b>(40) Apresentar justificativas e informações complementares por parte do gestor</b>
Descritor:	(46) 3.5.5
Ação:	Inserir numa seção específica do relatório as justificativas e informações complementares por parte do gestor relativas à dívida pública, com abrangência ampla.
Impacto no descritor:	Passaria do nível N2 para o N6.
Resultado no desemp. global:	De 6,33 para 10,83 = 4,50 pontos ou 71% de aumento.
Considerações:	Para mais detalhes ver o descritor.
Custo:	Baixo ou nulo.

Quadro 26: Ações de aperfeiçoamento

Dentre as quarenta ações identificadas, foram criados dois conjuntos de ações com características semelhantes. Não são os únicos conjuntos que poderiam ser definidos, mas servem para organização de ações em recomendações. São eles:

- a) **Conjuntos das ações com custo baixo ou nulo:** soma de todas as ações cujo custo para implementação pela administração dimensiona-se que seja baixo ou nulo, individualmente. Reúne os impactos das ações no conjunto, que totaliza 78,74 pontos. Com a adoção deste conjunto de ações, o impacto global do modelo passaria de 6,33 para 85,07 pontos, sendo que o nível Bom está em 100 pontos.
- b) **Conjunto das cinco ações de maior pontuação:** reúne as cinco ações cujo impacto (contribuição) no resultado global do modelo foi maior, independentemente dos custos envolvidos. O impacto destas ações em

conjunto totaliza 36,42 pontos. Com a adoção deste conjunto de ações, o impacto global do modelo passaria de 6,33 para 42,75 pontos.

A tabela a seguir apresenta uma síntese das 40 ações identificadas. As ações estão numeradas e são associadas aos dois conjuntos de ações definidos.

Destaca-se que dentre as cinco ações de maior impacto global, três delas apresentaram custo estimado baixo, uma apresentou custo alto e a ação restante apresentou custo médio.

Tabela 34: Síntese das ações e agrupamento e conjuntos

Ação	Descritor	Impactos		Resultado global com cada Ação	Crescimento resultante das ações		Pontuação do Conjunto das 5 Ações Mais Fortes*		Custos das Ações**	Pontuação do Conjunto das Ações de Custo Baixo ou Nulo
		Originais	Das Ações		Em pontos	Em %				
1	1	N5	N8	7,98	1,65	26%		-	A/M	-
2	2	N3	N5	7,03	0,70	11%		-	B/N	0,70
3	3	N3	N5	7,46	1,13	18%		-	B/N	1,13
4	4	N1	N5	12,63	6,30	100%	4º	6,30	A	-
5	5	N5	N7	10,84	4,51	71%		-	M/B	-
6	6	N6	N7	6,97	0,64	10%		-	A/M	-
7	7	N3	N5	9,63	3,30	52%		-	M	-
8	8	N4	N5	7,01	0,68	11%		-	A/M	-
9	9	N2	N5	9,00	2,67	42%		-	N	2,67
10	10	n2	N7	9,66	3,33	53%		-	B	3,33
11	11	N3	N5	8,73	2,40	38%		-	B	2,4
12	12	N1	N6	11,58	5,25	83%		-	B	5,25
13	13	N5	N6	6,73	0,40	6%		-	N	0,4
14	14	N4	N6	8,33	2,00	32%		-	N	2
15	15	N2	N6	10,17	3,84	61%		-	B	3,84
16	16	N5	N6	6,93	0,60	9%		-	N	0,6
17	17	N1	N7	17,13	10,80	171%	1º	10,80	B	10,8
18	18	N4	N5	8,33	2,00	32%		-	N	2
19	19	N3	N6	12,50	6,17	97%	5º	6,17	M	-
20	20	N1	N3	12,73	6,40	101%	3º	6,40	B	6,4
21	21	N5	N7	9,33	3,00	47%		-	A	-
22	22	N4	N8	7,73	1,40	22%		-	N	1,4
23	24	N3	N6	7,37	1,04	16%		-	N	1,04
24	25	N1	N6	13,08	6,75	107%	2º	6,75	B	6,75
25	26	N1	N4	8,58	2,25	36%		-	B	2,25
26	29	N2	N4	7,53	1,20	19%		-	N	1,2
27	30	N3	N6	7,13	0,80	13%		-	B	0,8
28	33	N1	N4	7,08	0,75	12%		-	N	0,75
29	34	N1	N6	7,13	0,80	13%		-	N	0,8
30	35	N1	N7	7,93	1,60	25%		-	B/N	1,6
31	36	N1	N5	7,23	0,90	14%		-	B/N	0,9
32	37	N2	N4	8,58	2,25	36%		-	N	2,25
33	39	N1	N5	10,53	4,20	66%		-	B/N	4,2
34	40	N1	N8	9,84	3,51	55%		-	M	-
35	41	N1	N7	8,58	2,25	36%		-	M/B	-
36	42	N1	N6	9,71	3,38	53%		-	B	3,38
37	43	N1	N7	8,39	2,06	33%		-	M	-
38	44	N1	N7	7,21	0,88	14%		-	M	-
39	45	N1	N7	11,73	5,40	85%		-	B	5,4
40	46	N2	N6	10,83	4,50	71%		-	B/N	4,5
<b>Soma dos Impactos Adicionais dos Conjuntos</b>								<b>36,42</b>		<b>78,74</b>

\* Maiores contribuições para o desempenho do Município no modelo para avaliação da transparência.

\*\* A – Alto; M – Médio; B – Baixo; N – Nulo; B/N – Baixo ou Nulo; A/M – Alto ou Médio; M/B – Médio ou Baixo.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões e recomendações geradas a partir dos trabalhos desenvolvidos nesta tese. Inicialmente, é avaliado o atingimento dos objetivos da pesquisa, tanto do geral quanto dos específicos, indicando se os mesmos foram atingidos ou não, bem como os resultados encontrados, que estão apresentados neste relatório. Por fim, são apresentadas recomendações a partir dos resultados obtidos nesta pesquisa e indicadas possibilidades de estudos futuros envolvendo os temas tratados na tese.

### 5.1 Conclusões

Considera-se que o objetivo geral da tese, que é “construir um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a seu aperfeiçoamento” foi atingido. Isto é verificado por meio dos objetivos específicos, estabelecidos com vistas a contribuir na consecução do objetivo geral, avaliados a seguir.

O objetivo específico “a”, que é “apresentar a gestão da dívida pública, no contexto dos municípios brasileiros” foi atingido no subcapítulo 3.1, que mostra o objeto a que se quer avaliar a transparência, que é a gestão da dívida pública municipal (GDPM). Foi possível conceituar o termo e identificar as atividades envolvidas.

O objetivo específico “b”, que é “identificar informações relevantes sobre a dívida pública municipal para a população no processo de controle social” foi atingido no subcapítulo 3.4, iniciando com os EPAs (Elementos Primários de Avaliação), passando pelos conceitos e chegando às áreas de preocupação que geraram a árvore de pontos de vistas. A árvore apresenta três pontos de vista fundamentais, sendo que o terceiro, intitulado “utilidade das informações sobre a GDPM”, identifica os conteúdos, relacionadas à dívida municipal, necessários para uma adequada transparência das contas públicas.

O objetivo específico “c”, que é “propor um modelo de avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal (GDPM), orientado ao auxílio do controle

social, baseado na metodologia multicritério de apoio à decisão (MCDA)” foi atingido no Capítulo 3, intitulado “Construção do modelo”. No referido capítulo estão demonstradas as fases de estruturação e avaliação da metodologia MCDA no problema em questão.

O objetivo específico “d”, que é “aplicar o modelo na avaliação da transparência da GDPM no Município de Florianópolis, com base nas contas públicas divulgadas e na percepção de um grupo de cidadãos de uma amostra definida”, foi atingido no Capítulo 4, intitulado “Aplicação e teste de aderência do modelo: o caso de Florianópolis”. A partir desta aplicação, foi possível mensurar as ações de transparência do Município, de modo a se chegar a uma avaliação dos diversos aspectos considerados no modelo.

Por fim, o objetivo específico “e”, que é “com base nas constatações derivadas da aplicação do modelo, recomendar meios para aprimoramento da transparência da GDPM”, foi atingido também no Capítulo 4, estando especificado no subcapítulo 4.5, que trata da fase de recomendações, com base no perfil de desempenho do Município de Florianópolis.

Observa-se que o modelo proposto permitiu um diagnóstico da situação da Prefeitura Municipal de Florianópolis quanto à transparência de suas contas públicas, particularmente das que tratam da gestão da dívida pública. O modelo permite, portanto, a identificação de pontos fortes e fracos da administração municipal quanto à transparência da GDPM.

Com base nas constatações feitas, foi possível propor ações para o aprimoramento da transparência, com condições de se mensurar a contribuição de cada ação no desempenho global. Deste modo, foi possível perceber quais ações trazem maior resultado, o que permite os esforços da administração pública municipal.

A análise da relação custo-benefício foi favorecida, na medida em que as recomendações de ações para aprimoramento da transparência podem ser avaliadas quanto aos resultados que se espera obter e aos custos estimados para atingi-los.

Considera-se que o controle social pode ser favorecido pelo modelo proposto, na medida em que as recomendações geradas tem aplicação direta para melhoria da transparência das contas públicas. Este aspecto guarda relação direta com o exercício da cidadania, mediante o uso de informações úteis para análise de



questões de interesse social, como a escolha de representantes políticos num Estado democrático.

Deste modo, o modelo de avaliação construído caracteriza-se por ser orientado ao favorecimento do controle social, mediante a proposição de ações governamentais específicas para o aprimoramento da transparência das contas públicas.

Destaca-se que o modelo proposto tem sua aplicabilidade em qualquer município brasileiro, mediante os devidos ajustes aos interesses e conhecimentos dos atores envolvidos. Esta colocação fundamenta-se na compreensão de que os municípios possuem características financeiras, legais e contábeis semelhantes, independentemente da região do país. No entanto, quando se tratar da análise das informações, deverão ser feitas diversas considerações sobre as dimensões relacionadas às características regionais, perfil econômico, social, cultural, demográfico, ecológico, legal e político do município analisado.

Ressalta-se, por fim, que não houve a pretensão, com a proposta, de apresentar uma forma definitiva para responder o problema da pesquisa. Isto se dá em função de limitação da pesquisa, inerente à abordagem construtivista, que não é estática, ou seja, é passível de evolução. Deste modo, considera-se que os diversos usuários podem identificar outras questões, informações ou critérios que lhes sejam úteis. Neste sentido, a proposta apresenta-se com uma estrutura aberta para mudanças, ampliações e reduções, conforme a evolução dos conhecimentos, interesses e valores dos atores, verificadas no decorrer do tempo.

## **5.2 Recomendações**

Com base no desenvolvimento deste trabalho e na construção do modelo, podem ser feitas as seguintes recomendações para pesquisas futuras:

- a) avaliações periódicas do modelo, para ajustá-lo ao aprendizado e evolução de valores dos atores envolvidos no processo decisório;
- b) ampliação das áreas de conteúdos abrangidos das contas públicas, para além da dívida pública, que modo a avaliar outros aspectos, como arrecadação, despesas e orçamento;

- c) testes em outros municípios, com vistas a testar a aplicabilidade do modelo em outros entes públicos;
- d) adoção do modelo pelas administrações públicas, no sentido de orientar as ações governamentais visando promover a transparência de forma consistente e mediante diretrizes explícitas;
- e) conforme os aprimoramentos gerados na transparência, que os decisores identifiquem mais níveis acima do Bom, como forma de estimular a excelência nos resultados e manter a perspectiva construtivista atuante no modelo.

Observa-se que o campo de pesquisas sobre a transparência governamental apresenta potencial para mais estudos acadêmicos, com benefícios para a sociedade e para a administração pública de todas as esferas e poderes.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. **Dicionário enciclopédico de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. 424 p.

ACQUAVIVA, Marcus Claudia. **Dicionário jurídico brasileiro Acquaviva**. 11. ed. São Paulo: Ed. Jurídica Brasileira, 2000. 1336 p.

AKUTSU, Luiz e PINHO, José Antônio Gomes. **Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa**: investigação em portais de governo no Brasil. In: Revista de Administração pública (RAP). Rio de Janeiro, 36(5): 723-745. Set./Out. 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994. 271 p.

ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002. 1019 p.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Boletim do Banco Central**: relatório anual 2004. Vol. 40. Cap. 4 – Finanças Públicas. 229 p. Disponível em: <<http://www.bacen.gov.br/?BOLETIM2004>>. Acesso em: 20 jun 2005a.

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Manual de Finanças Públicas**: Sumário dos Planos Brasileiros de Estabilização e Glossário de Instrumentos e Normas Relacionadas à Política Econômico-Financeira. 4. ed. 2004. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?MANFINPUB>>. Acesso em: 23 jun. 2005b.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 548 p.

BANA E COSTA, C. A., VANSNICK, J-C. **General overview of the MACBETH approach**. *Advances in Multicriteria Analysis*, janeiro, 1995, p. 1-8.

BAPTISTA, M. A. P. **Um modelo multicritério para avaliar o sistema de qualidade de um ambiente de produção**. Florianópolis, 2000. 301 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2000.

BARCLAY, S. **Hiview Software Package**. London: LondonSchool of Business, 1984.

BARGUES, José Manuel Vela. **Concepto e principios de contabilidad publica**. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, 1992. 395 p.

BEHN, Robert. D. **O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática**. Revista do Serviço Público. Brasília. Vol. 49. No. 4, 1998, p. 5.

BEUREN, Ilse Maria; *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003. 189 p.

BOUDON, Raymond; BOURRICAUD, François. **Dicionário crítico de sociologia.** 2. ed. São Paulo: Ática, 2001. p. 100-106. 653 p.

BRASIL. CF/88 - Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.**

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 28, de 5 de maio de 1999.** TCU - Tribunal de Contas da União. Estabelece regras para a implementação da homepage Contas Públicas, de que trata a Lei nº 9.755/98. Disponível em: <[http://www.contaspublicas.gov.br/TCU\\_InstrNorm28-99.htm](http://www.contaspublicas.gov.br/TCU_InstrNorm28-99.htm)>. Acesso em: 11 out. 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 900, de 29 de setembro de 1969.** Altera disposições do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1998.** Dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.** Altera o Decreto-lei nº 2.848/40 (Código Penal), e Lei nº 1.079/50, e o Decreto-lei nº 201/67.

\_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 180, de 21 de maio de 2001.** Visa divulgar o Anexo I – Detalhamento das Naturezas de Receitas, em atendimento à P.I. nº 163/01. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 469, de 20 de setembro de 2000.** Aprova os modelos dos anexos de números I a XVIII e respectivas instruções de preenchimento dos demonstrativos descritos nos artigos 52, 53, 55 e 72 da L.C. nº 101/00, para utilização pela União. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 470, de 20 de setembro de 2000.** Aprova os modelos dos anexos de números I a XVIII e respectivas instruções de preenchimento dos demonstrativos descritos nos artigos 52, 53, 55 e 72 da L.C. nº 101/00, para utilização pelos Estados da República Federativa do Brasil, que aplicam-se ao Distrito Federal, no que couber e adaptados as suas características. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 471, de 19 de setembro de 2000.** Aprova os modelos dos anexos de números I a XVIII e respectivas instruções de preenchimento dos demonstrativos descritos nos artigos 52, 53, 55 e 72 da L.C. nº 101/00, para utilização pelos Municípios da República Federativa do Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 559, de 14 de dezembro de 2001.** Institui o Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 560, de 14 de dezembro de 2001.** Institui o Manual de Elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 516, de 14 de outubro de 2002.** Aprova a 2ª edição do Manual do Relatório de Gestão Fiscal. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 517, de 14 de outubro de 2002.** Aprova a 2ª edição do Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 440, de 27 de agosto de 2003.** Aprova a 3ª Edição do Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 441, de 28 de agosto de 2003.** Aprova a 3ª Edição do Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 470, de 31 de agosto de 2004.** Aprova a 4ª Edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, com efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2005, revogando-se a Portaria nº 441/03. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 471, de 31 de agosto de 2004.** Aprova a 4ª Edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal, com efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2005, revogando-se a Portaria nº 440/03. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado Federal nº 20, de 07 de novembro de 2003.** Amplia o prazo para cumprimento dos limites de endividamento estabelecidos na Resolução SF nº 40, de 2001, do Senado Federal, que dispõe sobre os limites

globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Senado Federal.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado Federal nº 40, de 20 de dezembro de 2001.**

Dispõe sobre limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da CF/88. Senado Federal.

\_\_\_\_\_. **Resolução do Senado Federal nº 43, de 21 de dezembro de 2001.**

Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Senado Federal.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Responsabilização Equivocada**. Jornal Folha de São Paulo. 02 fev. 2000. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/>>. Acesso em: 26 nov. 2004.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Perter (Organizadores). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998. 314 p.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do estado para a democracia**. São Paulo: Ed. 34, 1998. 365 p.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

CAMARGO, Aspásia Brasileiro Alcântara. **Atualidade do federalismo**: tendências internacionais e a experiência brasileira. Propostas para uma Gestão pública municipal efetiva. Rio de Janeiro: FGV, 2003. p. 39-46.

CAMPOS, Anna Maria. **Accountability**: quando poderemos traduzi-la para o português? In: Revista de Administração pública (RAP). Rio de Janeiro. Vol. 24: 30-50. fev./abr. 1990.

CERVO, Armando Luiz; BERVIAN, Alcino. **Metodologia científica**: para uso de estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CF/88 ou Constituição Federal de 1988. Ver referência a BRASIL.

CHECKLAND, P., SCHOLLES, J. **Soft systems methodology in action**: a 30-year retrospective. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 1999.

CKAGNAZAROFF, Ivan Beck. **A nova Constituição**: uma nova administração municipal? Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro: FGV, v. 23 ago./out. 1989. p. 104-107.

CCP – Conselho Comunitário do Pantanal. **Entrevistas realizadas com dirigentes**: Romeu Franzoni Júnior (presidente), Antônio Vicente da Silva e Augusto César Torquato (ex-presidentes). Florianópolis, 12-14 Set. 2005.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997a. 256 p.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade e movimentação patrimonial no setor público**.

Florianópolis: edição do autor, 1989. 226 p.

\_\_\_\_\_. **O método do custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária no setor público.** Livreto de trabalhos de profissionais de Santa Catarina. Florianópolis: Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, 1997b. p. 31-51.

CRUZ, Flávio da; *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346 p.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Lei nº 4.320.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 408 p.

CUNHA, Ana Cristina. **Um modelo de avaliação para organizar e gerar aperfeiçoamento de vendas em uma empresa.** 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: <<http://www.eps.ufsc.br/disserta99/cunha/index.html>>. Acesso em: 14 mar. 2005.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. 333 p.

DWIVEDI, O. P. **Ethics and values of public responsibility and accountability.** Revista Internacional de Ciencias Administrativas. Bruselas. Vol. 51. Nº 1, 1985, p. 63.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico.** v.2 (D-I) e v.3 (J-P). São Paulo: Saraiva: 1998. 916 p.

ENSSLIN, Leonardo *et al.* **Apoio à decisão: metodologias para estruturação de problemas e avaliação multicritério de alternativas.** Florianópolis: Insular, 2001. 295 p.

ENSSLIN, L.; DUTRA, A.; ENSSLIN, S. MCDA: **A constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency.** International Transactions in Operational Research (Intl.Trans.in Op. Res.) IFORS - Published by Elsevier Science Ltd., 2000. v.7, p.79-100.

FAORO, Raimundo. **Os donos do poder.** 3. ed. São Paulo: Globo, 2003. 913 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa.** 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. 1838 p.

FGV – Fundação Getúlio Vargas / Instituto de Documentação. **Dicionário de ciências sociais.** Rio de Janeiro: FGV, 1986. p. 265-266. 1421 p.

FGV – Fundação Getúlio Vargas. **Índice Geral de Preços.** Divisão de Gestão de Dados. Disponível em: <<http://www.fgv.br/ibre/CEP/>>. Acesso em: 23 set. 2002.

FGV –Fundação Getúlio Vargas. **Mapa da exclusão digital.** Disponível em: <[http://www2.fgv.br/ibre/cps/mapa\\_exclusao/SUMARIO/sumario%20interativo.htm](http://www2.fgv.br/ibre/cps/mapa_exclusao/SUMARIO/sumario%20interativo.htm)>. Acesso em: 21 jun. 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 247 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997. 841 p.

GLOBO. **Dicionário de sociologia**. Porto Alegre: Globo, 1970. p. 82-83. 377 p.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joam M. A.. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997. 192 p.

GONÇALVES, Reinaldo; POMAR, Valter. **A armadilha da dívida: como a dívida pública interna impede o desenvolvimento econômico e aumenta a desigualdade social**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2002. 79 p.

GONÇALVES, Reinaldo; POMAR, Valter. **O Brasil endividado: como nossa dívida externa aumentou mais de 100 bilhões de dólares nos anos 90**. 2. ed. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2001. 47 p.

GRAHAM, Cole Blease; HAYS, Stevenw. **Para administrar a organização pública**. Rio de Janeiro: Zahar, 1994. 280 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal. **Evolução do município brasileiro**. Disponível em: <<http://www.ibam.org.br/municipio/munic.htm>>. Acesso em: 31 maio 2002.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do setor público**. Economia. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 31 jan. 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 293 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 288 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 256 p.

KEENEY, Ralph L.. **Value-focused thinking: a path to creative decisionmaking**. Harvard University Press, 1992.

KOHAMA, Hélio. **Balanços públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1999. 225 p.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989. 318 p.



LINDBLOM, C. E. **O processo de decisão política**. Brasília: UnB, 1981. 124 p.

LIMA, M. V. A de. **Metodologia construtivista para avaliar empresas de pequeno porte no Brasil, sob a ótica do investidor**. Florianópolis: Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) Centro Tecnológico. Universidade Federal de Santa Catarina. 2003.

MATARAZZO, Dante, Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 463 p.

MATIAS, Alberto B.; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000. 413 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. 701 p.

MELLO, Diogo Lordello. **Governo e administração municipal: a experiência brasileira**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro. n. 2 vol. 35 mar./abr. 2001. p. 79-96.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal, correlação entre metas e riscos fiscais e o impacto dos déficits públicos para as gerações futuras**. In: JUDICE – Revista Jurídica de Mato Grosso. Gestão Pública e Responsabilidade Fiscal. Ano 2. n. 7. set./dez. 2000. Disponível em: <<http://www.mt.trf1.gov.br/judice/jud7/impacto.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2004.

MENEZES, Erivaldo Gonçalves de. **Apontamentos sobre o controle social e a transparência dos atos da administração pública brasileira**. Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública. Monografias vencedoras do Prêmio Serzedello Corrêa 2001. p. 311-364.

MÉSZÁROS, István. **A necessidade do controle social**. Cadernos Ensaio II. Série Pequeno Formato. São Paulo: Ensaio, 1987. 65 p.

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 30 jan. 2002.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1973. 383 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1998.

NASSUNO, Marianne. Organização dos usuários, participação na gestão e controle das organizações sociais. **Administração pública gerencial: a reforma de 1995 - ensaios sobre a reforma administrativa brasileira no limiar do século XXI**. Brasília: UnB/ENAP, 1999. p. 151-167.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **Resumo da Lei de Responsabilidade Fiscal**. SEF/SC - Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em:

<<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 abr. 2001.

NICB – Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros. **Indicadores Contábeis Brasileiros (ICB's)**. Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Disponível em: <<http://www.nicb.ufsc.br>>. Acesso em: 30 jan. 2002.

NICB – Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros. **Levantamento das associações e conselhos de moradores do Município de Florianópolis**. Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Trabalho não publicado.

NIERO, Nelson. **Balanços trazem números distorcidos**. Jornal Valor Econômico de 14 de março de 2002. Disponível em: <<http://www.valoreconomico.com.br>>. Acesso: 18 mar. 2002. 2 p.

OLIVEIRA, Djauma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 294 p.

OUTHWAITE, William; BOTTOMORE, Tom. **Dicionário do pensamento social do século XX**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1996. 970 p.

PETRI, Sérgio Murilo. **Modelo para apoiar a avaliação das abordagens de gestão de desempenho e sugerir aperfeiçoamentos: sob a ótica construtivista**. Florianópolis, 2005. 336 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, UFSC, 2005.

PINHO, José A. G. P.; SANTANA, Mercejane W. **O que faz o governo local no Brasil?** Realizações, tendências e perspectivas. Anais do ENANPAD, 1999. 15 p.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; VIEIRA, Audi Luiz. **Transparência das contas públicas das universidades: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade**. Anais do IV Colóquio Internacional sobre Gestão universitária na América do Sul. INPEAU. Florianópolis, 2004.

PMF – Prefeitura Municipal de Florianópolis. **Perfil de Florianópolis: aspectos históricos**. Guia Turístico Florianópolis. IPUF, 1993. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/index.php?link=perfil&sublink=historia>>. Acesso em: 15 out. 2002.

PMF – Prefeitura Municipal de Florianópolis. **Balanço Geral Consolidado de 2004**. Secretaria Municipal de Finanças. 2004.

PMF – Prefeitura Municipal de Florianópolis. **Balanço Geral Consolidado de 2003**. Secretaria Municipal de Finanças. 2003.

PMF – Prefeitura Municipal de Florianópolis. **Relatórios de Gestão Fiscal e Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária: bimestres e quadrimestres de 2004**. Secretaria Municipal de Finanças. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/sefin/>>. Acesso em: 28 ago. 2005.

PRÊMIO SERZEDELLO CORRÊA. **Perspectivas para o controle social e a**

**transparência da administração pública.** Monografias vencedoras. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2002. 364 p.

QUEIROZ, Antônio Diomário de. **Controle de gestão.** Apostila do programa de pós-graduação em nível de especialização em consultoria empresarial. UFSC / ENE / SENAI / CTAI. Março de 2002. 84 p.

RESENDE, Fernando. **Finanças públicas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 382 p.

ROSS, Stephen A. *et al.* **Princípios de administração financeira:** essenciais of corporate finance. São Paulo: Atlas, 1998. 432 p.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 488 p.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins.** Brasília: Prisma, 1997. 295 p.

SANTA CATARINA. **Resolução nº TC-15/96.** Altera disposições da Resolução nº TC-16/94, e dá outras providências. Tribunal de Contas do Estado.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº TC-11/00.** Disciplina a remessa, ao Tribunal de Contas, de documentos e informações exigidos em face da L.C. nº 101/00, e adota outras providências. Tribunal de Contas do Estado.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº TC-16/94.** Estabelece o manual de orientação do ACP (auditoria de contas públicas). Tribunal de Contas do Estado.

SCHAEFER, N.R. **Modelo para analisar o perfil profissional de um gerente.** 2005. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, 2005.

SCHOECK, Helmut. **Dicionário de sociologia.** Barcelona: Herder, 1985. p. 163-164. 760 p.

SEDU – Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano. **Sistema nacional de indicadores urbanos (SNIU).** Palácio do Planalto. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/sedu/>>. Acesso em: 03 jun. 2002.

SEF/SC - Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. **Dicas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 abr. 2001.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 20. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 1996. 272 p.

SILVA, Benedito (Coord.) *et al.* **Dicionário de ciências sociais.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1986. 1421 p.

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância (LED) da UFSC, 2000. 118 p.

SILVA, Guilherme Júlio da. **Análise econômico-financeira**: disciplina Análise de Demonstrações Contábeis, do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, 1º semestre de 1997, 20 p. Apostila das aulas.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 322 p.

STF – Supremo Tribunal Federal. **Supremo suspende três dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 10 maio 2002.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **FINBRA – Finanças do Brasil**. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 31 out. 2004.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Perfil e evolução das finanças municipais – 1998-2003**: versão preliminar não submetida a discussão prévia. Disponível em: <[http://http://www.stn.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/download/PEFM1998\\_2003.exe](http://http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/PEFM1998_2003.exe)>. Acesso em: 20 jun. 2005.

TCE/SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Conclusões do Tribunal sobre as verificações da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 19 ago. 2002.

\_\_\_\_\_. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Florianópolis: TCE/SC, 2001. 141 p.

\_\_\_\_\_. **TCE: controle público e cidadania**. Florianópolis: TCE/SC, 2001. 144 p.

\_\_\_\_\_. **Relatório resumido das verificações relativas à LRF**: exercício 2004. LRF Net. Diretoria de Informática. DMU - Diretoria de Controle dos Municípios. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 28 ago. 2005.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Homepage Contas Públicas**. Disponível em: <<http://www.contaspublicas.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. V: O Orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 308.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987. 175 p.

VÂNIA, Lúcia. **Agentes de controle e indicadores de desenvolvimento e inclusão social**. Palestra proferida no projeto Diálogo Público do TCU. Tema: Fiscalização e Controle Social da Gestão Pública no Estado de Goiás. Realização em: 03 set. 2004. Senado Federal. Disponível em: <[http://www2.tcu.gov.br/portal/page?\\_pageid=33,610539&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,610539&_dad=portal&_schema=PORTAL)>. Acesso em: 9 nov. 2004.

ZACHARIAS, Vera Lúcia. **O que é construtivismo**. Homepage do Centro

Educacional. Disponível em: <<http://www.controeducacional.pro.br/sacontr.html>>. Acesso em: 19 nov. 2004.

ZAPPA HOOG, Wilson Alberto (org.). **Moderno dicionário contábil**. Curitiba: Juruá, 2004. 198 p.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – Confirmação da originalidade da tese

A confirmação da originalidade da tese foi de âmbito nacional. Este critério deveu-se à delimitação do tema e da proposta, voltados aos municípios brasileiros. Foram consultadas as seguintes bases de dados acadêmico-científicas, de dissertações e teses, e bases de estudos governamentais.

- a) **Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC):** Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP) e Curso de Pós-Graduação em Administração (CPGA).
- b) **Universidade de São Paulo (USP):** Programas de mestrado e doutorado em Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA).
- c) **Fundação Getúlio Vargas (FGV):** Programas de mestrado e doutorado em Administração da Escola Brasileira de Administração pública (EBAP).
- d) **Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES):** Banco de Teses. Todas as áreas.
- e) **Ministério da Fazenda:** Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Monografias do Tesouro Nacional.
- f) **Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES):** Banco Federativo. Estudos.

Verificou-se a ausência de publicações que tratem da avaliação da transparência das contas públicas. Particularmente sobre a dívida pública municipal, contatou-se escassez de publicações, visto que o foco comum de pesquisas é sobre as dívidas da União e dos estados. Em termos de aplicação da metodologia multicritério de apoio à decisão (MCDA) à transparência das contas públicas, este também é considerado um estudo inédito.

## APÊNDICE B – Critérios e regras específicos de grafia

Tendo em vista que a presente tese trata de conteúdo técnico especializado, ao mesmo tempo em que constitui um relatório acadêmico-científico, alguns dos termos utilizados necessitaram de uma padronização mais explícita quanto à forma de escrita.

Foi elaborada uma lista dos critérios e regras adotados no sentido de padronizar o uso de letras maiúsculas e minúsculas em determinadas palavras constantes deste relatório de pesquisa. Todas as demais situações não apontadas na lista a seguir obedecem às exigências gramaticais típicas da língua portuguesa.

- a) **Cargos ou funções públicas de pessoas específicas:** primeira letra maiúscula. Ex: Deputado Callegari e Prefeita Ângela Amim.
- b) **Cargos ou funções públicas genéricas:** todas as letras minúsculas. Ex: vereador(es), prefeito(s), secretário(s) de finanças e deputado(s).
- c) **Ciências:** primeira letra maiúscula. Ex: Contabilidade, Contabilidade Pública e Ciência das Finanças.
- d) **Citações de autores e leis:** conforme o original.
- e) **Estado no sentido de país:** primeira letra maiúscula.
- f) **Expressões criadas no modelo:** primeira letra maiúscula. Ex: Interpretação Básica do Desvio (IBD), Interpretação Básica da Evolução (IBE) e Desvio Aceitável da Previsão (DAP).
- g) **Expressões da Contabilidade Pública:** todas as letras minúsculas. Ex: orçamento público, dívida pública, receita corrente líquida, dívida consolidada líquida e resultado primário.
- h) **Instituições específicas:** primeira letra maiúscula. Ex: Tribunal de Contas (de Santa Catarina), Ministério Público, Tribunal de Justiça, Secretaria do Tesouro Nacional e Prefeitura de Florianópolis.
- i) **Instituições genéricas:** todas as letras minúsculas. Ex: tribunal(is) de contas, secretarias municipais, prefeitura(s) e câmara(s).
- j) **Municípios e estados-membros específicos:** primeira letra maiúscula. Ex: Município de Florianópolis e Estado de Santa Catarina.

- k) **Municípios e estados-membros genéricos:** todas as letras minúsculas. Ex: município(s) e estados.
- l) **Nomes das contas dos demonstrativos contábeis e dos indicadores “no texto”:** todas as letras minúsculas. Ex: receitas correntes, taxas, investimentos, restos a pagar, dívida ativa e transferências.
- m) **Nomes de fundos:** primeira letra maiúscula. Ex: Fundo de Participação dos Municípios (FPM).
- n) **Nomes de indicadores “nos painéis”:** primeira letra maiúscula. Ex: Despesas com Pessoal na RCL e Grau de Endividamento.
- o) **Nomes de tributos:** primeira letra maiúscula. Ex: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.
- p) **Normas legais específicas:** primeira letra maiúscula. Ex: Lei nº 4.320/64, a Lei, Lei Complementar nº 101/00 e Portaria Interministerial nº 163/99 e o Decreto-lei nº 200/67.
- q) **Normas legais genéricas:** lei(s), portaria(s) e resoluções do Senado Federal.
- r) **Outros casos específicos:** Constituição e Constituição Federal, Poder(es) Executivo, Legislativo e Judiciário, Decreto-lei, Pós-Graduação, Índice de Desenvolvimento Humano; Internet; E-gov; *homepage*; *web*; Lei de Responsabilidade Fiscal; Relatório da GDPM; Multicritério de Apoio à Decisão; e Produto Interno Bruto.
- s) **Siglas:** todas as letras maiúsculas. Ex: UFSC, TCE, MPE, FPM. No plural acrescenta-se um “s” minúsculo. Ex: TCEs e ONGs.
- t) **Títulos de demonstrativos contábeis:** primeira letra maiúscula. Ex: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Demonstrativo das Despesas com Pessoal.
- u) **Títulos de subcapítulos e itens:** primeira letra do título maiúscula. Ex: 1.1.1 Conceitos de município.
- v) **União e Distrito Federal:** primeira letra maiúscula, por serem únicos.



## APÊNDICE C – Critérios para seleção dos cidadãos participantes

Este apêndice apresenta os critérios utilizados e as justificativas para a seleção dos cidadãos utilizados na aplicação do modelo proposto. Os cidadãos selecionados são considerados os usuários das informações sobre as contas públicas, constituindo a resposta à pergunta: “propiciar transparência para quem?”.

Em função da existência de um universo de milhões de cidadãos brasileiros, distribuídos em milhares de municípios, pertencentes a regiões e estados diferentes, procurou-se delimitar a pesquisa a um único município.

A opção por cidadãos de um único município baseia-se no pressuposto que a transparência é favorecida quando as informações são moldadas aos interesses e conhecimentos de usuários específicos. Tal opção tende ainda a reduzir diferenças regionais e culturais, além de simplificar o trabalho de campo. Adicionalmente, as pessoas componentes da amostra possivelmente possuem conhecimentos comuns sobre a realidade local do município a que pertencem.

Todavia, num município tem-se ainda uma grande quantidade de cidadãos potenciais para utilização na amostra. Em função disto, foi definido mais um critério de corte: selecionar cidadãos atuantes do controle social derivado, ou seja, participantes de organizações sociais não governamentais. Particularmente, optou-se por associações de moradores e conselhos comunitários, que costumam interagir com o poder público municipal e possivelmente exercem algum controle sobre o orçamento público.

Esta opção é justificada por dois motivos. Primeiro, por que o modelo proposto é idealizado para o fornecimento de informações direcionadas ao controle social. Segundo, por que a opção por associações de moradores permite trabalhar-se com cidadãos que de alguma maneira estão engajados em assuntos de interesse público. Considera-se que as associações de moradores podem estimular o interesse coletivo sobre o tema finanças públicas, com potencial de repercussão social de seus conhecimentos.

Quanto à seleção dos cidadãos participantes das associações ou conselhos de moradores para compor o grupo, foram feitas apenas duas exigências: formação mínima de ensino médio, ou equivalente, e disposição manifestada de interesse para dedicar algum tempo à pesquisa. A formação de segundo grau exigida é

baseada no pressuposto de que o cidadão possui condições mínimas de leitura e interpretação de textos e números. Deste modo, podem participar pessoas de qualquer idade, estado civil, origem, sexo, partido político, etc.

Segue uma lista que sintetiza os critérios definidos para seleção do grupo de cidadãos:

- a) cidadãos de um único município;
- b) atuantes em uma associação ou conselho de moradores;
- c) formação mínima de ensino médio ou equivalente;
- d) disponibilidade para dedicar algum tempo à pesquisa; e
- e) pessoas indicadas pelas lideranças da associação.

## APÊNDICE D – Elementos Primários de Avaliação (EPAs)

Segue uma lista dos Elementos Primários de Avaliação (EPAs) identificados pelo decisor para a transparência na gestão da dívida pública municipal. Destaca-se que a lista de EPAs foi ordenada posteriormente à sua elaboração original, na seqüência de numeração dos pontos de vistas fundamentais e elementares. Tal ordenamento dos EPAs foi procedido como forma de facilitar a conferência de que os mesmos estão contemplados nos conceitos e na árvore de pontos de vistas. A linha de separação entre os EPAs delimita aqueles contemplados em cada Ponto de Vista Elementar (PVE).

1. Divulgar amplamente em meios de alta repercussão social.
  2. Divulgar (tornar pública) a existência e disponibilidade das informações.
  3. Orientação das formas de acesso às informações.
  4. Esclarecimento da natureza dos conteúdos existentes.
  5. Estimulo ao interesse dos usuários.
  6. Sensibilização e conscientização dos usuários sobre a importância do conhecimento.
- 
7. Informações em múltiplos meios de acesso, como a Internet; meio impresso; televisão, jornal, painel eletrônico, outdoor, etc.
  8. Preferências e capacidades de acesso dos usuários às informações.
  9. Não utilizar unicamente meios restritivos de disponibilização de informações, como o diário oficial.
- 
10. Informações com custo de acesso baixo ou nulo: custo de reprografia, de acesso à *web*, de impressão ou de deslocamento para obter as informações.
- 
11. Informações em tempo hábil para apoiar às decisões dos usuários.
  12. Informações tempestivas quando requeridas pelos interessados ao poder público.
  13. Informações disponibilizadas periodicamente, mesmo que não requeridas, quando existentes.
- 
14. facilitar a compreensão das informações pelos usuários.
  15. Informações de forma “amigável / agradável” aos cidadãos.
  16. Informações de forma simples e acessível ao perfil dos usuários atendidos.
  17. Linguagem (frases e terminologia) adequada à formação (conhecimentos) dos usuários. Cabe pesquisar e conhecer o perfil dos usuários.

18. Sem frases e textos complexos (estrutura e tamanho).
  19. Resumos e conclusões para sintetizar as informações abordadas e atender os usuários menos interessados em ler ou analisar a totalidade do relatório.
  20. Adequação da terminologia aos conhecimentos (perfil) do leitor.
  21. Glossário de termos técnicos de fácil consulta, conforme possíveis dúvidas que surgem na leitura das informações.
- 
22. Fácil visualização na tela do computador dos dados digitais, conforme as possibilidades dos monitores, dos navegadores de Internet e demais programas necessários.
  23. Fácil visualização nas folhas para dados impressos, sem erros de impressão, nem demonstrativos quebrados entre folhas.
  24. Fácil captura dos dados para leitura e análise em meios de preferência dos usuários, como editores de textos e planilhas eletrônicas.
  25. Disponibilização (ou fácil transição) dos dados em formatos compatíveis com editor de texto e planilha eletrônica, com instruções caso necessário.
  26. Fácil impressão dos dados digitais, evitando que o todo ou partes do conteúdo não possam ser impressos, ou que a impressão saia quebrada entre folhas (em folhas de tamanho comum – A4, mais utilizada).
  27. Recursos de comunicação (evidenciação) para facilitar o entendimento e o julgamento dos usuários.
  28. Fonte de letra em tamanho adequado, destacando conteúdos mais relevantes.
  29. Recursos estéticos como cores, figuras, recuos e caixas para destaque de conteúdos.
  30. Gráficos diversos que comuniquem melhor as informações constantes de tabelas ou textos.
  31. Símbolos e cores que facilitem a interpretação de evoluções e comportamentos dos dados, facilitando julgamentos.
- 
32. Simplificar e reduzir sem perder informações no processo.
  33. Informações pertinentes / relevantes.
  34. Evitar informações não pertinentes que fazem aumentar o tamanho dos relatórios.
- 
35. Canais de comunicação permanente com usuários.
  36. Esclarecimento de dúvidas e a resposta a questionamentos dos usuários por parte de profissionais ou responsáveis das áreas de interesse.
- 
37. Meios variados de aprendizado / formação, como materiais instrutivos e cursos sobre temas relacionados.
- 
38. Seleção de conteúdos que podem ser úteis para apoio às decisões dos cidadãos, ou seja, orientados aos interesses de controle social.
  39. Informações relevantes sobre o tema alvo, que é a dívida pública municipal.

40. Informações do que é importante saber, mesmo que os usuários ainda não saibam o que é relevante.
41. As contas públicas devem ser reveladas de forma isenta (sem tendência partidária), ou seja, sem viés de crítica tendenciosa. Indicar resultados “bons ou ruins” quando forem inerentes aos dados.
42. Valores ajustados monetariamente no sentido de reduzir o efeito da inflação nas comparações de dados históricos.

- 
43. Gestor público cumpriu as determinações, os limites e as condições legais relacionados à dívida.
  44. Metas da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) cumpridas ou descumprimentos.
  45. Posicionamento do Tribunal de Contas em relação às contas do município, como forma aumentar a confiabilidade das informações e conhecer eventuais ressalvas.
  46. Informações confiáveis, com base na “veracidade ideológica presumida” e nos pareceres do Tribunal de Contas.

- 
47. Montante da dívida municipal.
  48. Composição da dívida.
  49. Evolução da dívida: cresceu ou diminuiu.
  50. Órgãos da administração responsáveis pela assunção das dívidas.

- 
51. Valores dos diversos tipos de operações de crédito realizadas.
  52. Evolução do volume de operações de crédito entre os anos.
  53. Taxas de juros contratadas em função das obrigações.
  54. Comparação dos dados entre períodos (anos) para percepção de evolução, crescimento ou redução dos valores.
  55. Finalidades das dívidas assumidas através de operações de créditos.

- 
56. Montante, a composição e a evolução das despesas realizadas em função da dívida, como as amortizações, juros e encargos.

- 
57. Comparação com outras entidades, de modo a auxiliar a interpretação dos dados, posicionamento em relação à média, etc.
  58. Comparar os dados com parâmetros “ideais” ou medidas setoriais, de municípios assemelhados.
  59. Expressividade da dívida, comparando-a com variáveis internas e externas identificadas como relevantes.
  60. Previsão de resultados futuros e suas conseqüências, que podem representar ameaças ou revelar tendências para as finanças do município.
  61. Possíveis repercussões e conseqüências orçamentárias e patrimoniais dos gastos referentes às dívidas.

62. Taxas de juros praticadas pelo mercado e as assumidas em nome do município e se há discrepâncias com prejuízo ao erário.
63. Dívida representa risco à saúde financeira do município e pode estar comprometendo as ações do poder público, inibindo investimentos (despesas necessárias).
64. O gestor (prefeito) está deixando dívidas para o seu sucessor ou herdando dívidas de seu antecessor.
65. Consequências do descumprimento da lei para o gestor e para o município, ou seja, as repercussões e penalidades.
66. Riscos fiscais associados à dívida: LDO e outros.
67. Principais variáveis externas que afetam a dívida para monitoramento.
68. Indicadores para percepção de relações importantes entre as variáveis internas e externas ligadas à dívida.
69. Comprometimento das finanças do município com a dívida, em relação ao PIB, ao ativo, à receita e à despesa.
70. O que poderia ser feito com o que é gasto com os juros e encargos da dívida caso fossem aplicados em bens e serviços públicos, através da comparação com os gastos de projetos e atividades desenvolvidos.
71. Exposição de justificativas para a dívida assumida e a avaliação de sua efetividade no atendimento do interesse público, por parte do gestor.
72. O município recebeu apoio financeiro dos governos estadual ou federal para seu financiamento ou refinanciamento da dívida.
73. Para que foi feita a dívida, ou seja, o motivo e finalidade das operações de crédito.
74. Dívida atrasada, se foi praticado calote ou negociação de valores.

## APÊNDICE E – Conceitos

Segue uma lista dos conceitos elaborados a partir dos EPAs, constantes do apêndice anterior. Cada conceito foi identificado com o seu ponto de vista na árvore, pelos códigos na coluna “A”:

N – Ponto de Vista Fundamental (PVF)

N.N – Ponto de Vista Elementar (PVE)

N.N.N – Ponto de Vista Sub-Elementar (SubPVE)

N.N.N.N – Nível abaixo do SubPVE (SubSubPVE)

Pólo Presente		Oposto Psicológico	A
1.	Promover divulgação ampla das contas públicas, com estímulo ao interesse dos cidadãos pelas mesmas	... Divulgar restritivamente, deixar a informação nebulosa, não orientar o acesso e desestimular o interesse	1.1
2.	Divulgar amplamente aos cidadãos (tornar pública a) existência e da disponibilidade das informações das contas públicas	... Deixar que os cidadão descubram por si próprios e solicitem as informações	1.1.1
3.	Divulgar a natureza dos conteúdos disponíveis nas contas públicas aos cidadãos	... Deixar nebuloso o conhecimento do que pode ou não estar contido	1.1.2
4.	Divulgar orientação aos cidadãos sobre as formas de obter acesso às contas públicas	... Deixar os cidadãos descobrirem os caminhos sozinhos, enfrentando dificuldades e obtendo eventualmente orientações incorretas	1.1.3
5.	Estimular o interesse, sensibilizar e conscientizar os cidadãos sobre a importância do conhecimento das contas públicas	... Deixar que a motivação e a consciência parta dos próprios usuários	1.1.4
6.	Favorecer os meios preferenciais e as capacidades de acesso dos cidadãos às informações das contas públicas	... Não se importar com as preferências ou capacidades de acesso dos cidadãos. Disponibilizar apenas em um ou poucos meios restritivos.	1.2
7.	Fornecer informações com custo de acesso baixo ou nulo para os cidadãos	... Disponibilizar apenas em meios que onerem usuários carentes	1.3
8.	Fornecer informações em tempo hábil para apoiar às decisões dos cidadãos	... Apenas fornecer informações quando do ciclo normal de publicações	1.4

9.	Disponibilizar as informações de forma tempestiva quando requeridas pelos cidadãos ao poder público	...	Não atendimento ou demora na disponibilização de informações, impedindo o uso no momento necessário	1.4.1
10.	Disponibilizar informações das contas públicas numa periodicidade adequada e consistente	...	Falhar na disponibilização ou na produção, com inconsistência na rotina de divulgação. Apenas atender os prazos legais	1.4.2
11.	Usar uma linguagem acessível nos relatórios das contas públicas, para favorecer a compreensão das mesmas	...	Utilizar construções verbais e terminologia que exigem maior esforço para compreensão	2.1
12.	Utilizar construções de frases e parágrafos concisos	...	Usar frases com muitas palavras e parágrafos com muitas frases	2.1.1
13.	Utilizar resumos e conclusões para sintetizar as informações abordadas para atender os usuários menos interessados em ler ou analisar a totalidade do relatório	...	Não oferecer textos de resumos ou conclusões ou apresentá-los em locais de pouco destaque	2.1.2
14.	Utilizar uma terminologia que pode ser compreendida pelos usuários	...	Manter a predominância de jargões técnicos e outros termos que distanciam a linguagem do entendimento dos cidadãos comuns	2.1.3
15.	Fornecer, junto às contas, glossário de termos técnicos associados, de fácil consulta	...	Não fornecer, fornecer em momentos e locais não oportunos à consulta ou sem abranger os termos necessários de forma suficiente	2.1.4
16.	Utilizar recursos de forma para facilitação do entendimento dos relatórios	...	Dificultar a visualização dos relatórios, a impressão, a forma de captura de dados, além de desprezar o uso de gráficos, etc.	2.2
17.	Fornecer arquivos digitais configurados de forma a permitir a fácil visualização dos relatórios na tela do computador	...	Fornecer arquivos digitais ou de web em que a visualização seja difícil ou inviável	2.2.1
18.	Fornecer textos impressos configurados de forma a permitir a fácil visualização dos relatórios	...	Difícil visualização, em função de erros de impressão, de letra pequena, que dificulte ou inviabilize a leitura	2.2.2
19.	Permitir a fácil captura dos dados para utilização de editor de texto e planilha eletrônica, favorecendo o tratamento e a análise dos dados pelos usuários	...	Impedir ou dificultar a captura dos dados, por incompatibilidade na formatação	2.2.3
20.	Fornecer arquivos digitais configurados de forma a permitir a fácil impressão dos relatórios pelos usuários	...	Necessidade de formatar os dados e impossibilidade de imprimir adequadamente	2.2.4



21.	Utilizar recursos visuais de maneira suficiente (satisfatória) nos relatórios, visando facilitar a leitura e a compreensão (recursos como cores, recuos, figuras, caixas, símbolos e gráficos)	...	Textos diretos e longos, em que o usuário deve sozinho identificar e destacar os conteúdos de maior interesse, uso insuficiente ou inadequado do conjunto	2.2.5
22.	Fornecer informações com foco de pertinência e relevância sobre o tema	...	Fornecer informações não pertinentes ou muitas informações, tanto as pertinentes quanto as não pertinentes. Confundir os usuários com a omissão ou com informações inúteis	2.3
23.	Fornecimento de informações complementares aos relatórios através de canais de comunicação permanente para atendimento de dúvidas e questionamentos dos usuários	...	Não permitir ou dificultar que os usuários obtenham informações adicionais ao fornecimento padronizado das publicação	2.4
24.	Manter canais de comunicação permanentes para relacionamento com os usuários e fornecimento de informações complementares	...	Não estruturar canais, deixando exclusivamente à critério de servidores dispostos a atender informalmente	2.4.1
25.	Permitir o esclarecimento de dúvidas e a resposta a questionamentos dos usuários por parte dos responsáveis das áreas de interesse	...	Não oferecer respostas e informações complementares, ou demorar no processo	2.4.2
26.	Ações educativas da administração para formação dos usuários no entendimento das contas públicas, fornecendo meios variados de aprendizado	...	Deixar os usuários com suas carências de conhecimentos ou terem de aprender sozinhos. Realizar ações educativas de maneira esporádica.	2.5
27.	Informar de maneira explícita se o município e seus representantes cumpriram os aspectos legais relacionados à dívida	...	Deixar os usuários pesquisarem sozinhos em outras fontes, que não sejam as contas públicas, para obter estas informações	3.1
28.	Explicitar se os limites legais da dívida foram cumpridos	...	Dificultar a verificação, por não ser explícito, ou não fornecer todos ou parte dos dados	3.1.1
29.	Informar quais os limites legais existentes que estão relacionados à dívida e se o município cumpriu-os ou não	...	Não permitir o conhecimento de todos os limites, omitindo algum ou todos	3.1.1.1
30.	Informar o grau de cumprimento ou de descumprimento dos limites legais da dívida e das operações de crédito, de modo a permitir que o cidadão conheça a dimensão de atendimento de cada limite	...	Informar apenas se cumpriu ou não os limites, mas não o grau disto	3.1.1.2
31.	Informar num mesmo relatório a evolução	...	Informar apenas dados de um	3.1.1.3

	entre os anos do cumprimento ou descumprimento dos limites legais, de modo a facilitar a avaliação do histórico de obediência ou não à legislação		ano, ou de maneira incompleta de mais períodos. Fazer os usuários terem de consultar outros demonstrativos	
32.	Explicitar se as metas fiscais da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) foram cumpridas ou descumprimentos	...	Não contemplar as metas da LDO nos relatórios sobre a dívida	3.1.2
33.	Explicitar o posicionamento do TCE (Tribunal de Contas do Estado) em relação às contas do município a respeito da dívida, especialmente no que tange a irregularidades ou impropriedades	...	Não informar junto aos demonstrativos eventuais ressalvas apuradas em auditorias	3.1.3
34.	Evidenciar informações sobre a dívida pública: seu montante, composição, responsáveis e evolução entre os anos	...	Não abordar tais aspectos ou abordá-los de maneira incompleta, que exige cálculos, complementação de dados e deduções por parte dos usuários	3.2
35.	Informar o montante da dívida	...	Não fornecer totalização, exigir soma ou impedi-la por dados incompletos	3.2.1
36.	Informar a composição completa da dívida	...	Omitir alguma forma de dívida ou apresentar valores globais não especificados	3.2.2
37.	Informar os órgãos da administração responsáveis pela assunção das dívidas	...	Omitir órgãos ou apresentar valores globais não específicos	3.2.3
38.	Demonstrar a evolução (crescimento ou redução) dos saldos da dívida entre períodos	...	Não fornecer informações comparativamente em anos, trimestres, etc. ou fornecer dados sem ajuste monetário	3.2.4
39.	Evidenciar informações sobre as operações de crédito: seu total, composição, responsáveis, evolução entre os anos, taxas de juros assumidas e finalidades	...	Não abordar tais aspectos ou abordá-los de maneira incompleta, que exige cálculos, complementação de dados e deduções por parte dos usuários	3.3
40.	Informar o total das operações de crédito	...	Não fornecer totalização, exigir soma ou impedi-la por dados incompletos	3.3.1
41.	Informar a composição de formas e valores das operações de crédito realizadas	...	Omitir alguma forma de operação ou apresentar valores globais não especificados	3.3.2
42.	Informar quais os órgãos da administração foram responsáveis pela realização de operações de crédito	...	Informação agrupada, sem identificação da origem por órgãos	3.3.3
43.	Evidenciar a evolução (crescimento ou redução) dos valores assumidos em operações de crédito	...	Não fornecer informações comparativamente em anos, trimestres, etc. ou fornecer	3.3.4

dados sem ajuste monetário			
44.	Informar as taxas de juros e demais encargos contratadas em função das obrigações assumidas em nome do município	... Omitir todas ou algumas das informações, fornecendo dados parciais ou usando médias simples (não ponderadas)	3.3.5
45.	Informar as finalidades das dívidas assumidas através de operações de créditos	... Não informar ou fazê-lo de maneira muito genérica ou incompleta	3.3.6
46.	Evidenciar informações sobre as despesas associadas às dívidas: seu total, composição e evolução entre os anos	... Não abordar tais aspectos ou abordá-los de maneira incompleta, que exige cálculos, complementação de dados e deduções por parte dos usuários	3.4
47.	Informar o montante das despesas realizadas em função da dívida (amortizações, juros e encargos)	... Não fornecer totalização ou impedi-la por dados incompletos	3.4.1
48.	Informar a composição das despesas realizadas em função da dívida	Omitir alguma despesa relacionada ou embuti-la em outras	3.4.2
49.	Informar a evolução das despesas realizadas em função da dívida	... Não fornecer informações comparativamente em anos, quadrimestres, etc.	3.4.3
50.	Permitir a percepção da expressividade da dívida, o comprometimento das finanças do município, dos riscos associados, projeções e as justificativas e informações complementares do gestor público	... Restringir as contas públicas a demonstrativos descontextualizados e sem perspectivas	3.5
51.	Comparar variáveis-chaves da dívida do município com as de outros entes, no próprio relatório das contas públicas	... Não comparar, comparar parâmetros irrelevantes ou comparar com entes inadequados. Necessidade de os usuários recorrerem às contas dos outros municípios e fazer médias para proceder as comparações	3.5.1
52.	Fornecer comparações de variáveis definidas como chaves para a percepção da dívida do município em relação a outros	... Não abranger as variáveis definidas como chaves para comparação	3.5.1.1
53.	Utilizar municípios, ou amostra municípios, adequados para as comparações	... Comparações inadequadas por serem tendenciosas ou irrelevantes em função da seleção de amostras	3.5.1.2
54.	Fornecer, no próprio relatório das contas públicas, comparações de determinadas relações entre variáveis-chaves internas e	... Não comparar os dados ou comparar com parâmetros irrelevantes. Necessidade de	3.5.2

	externas. Permite que os usuários percebam determinadas grandezas e relações da dívida do município	recorrer diretamente a dados externos às contas do município	
55.	Apresentar projeções para o futuro da dívida do município, de forma a permitir que os usuários vislumbrem um cenário provável e suas consequências	... Apresentar apenas o passado, negligenciando o futuro nos demonstrativos	3.5.3
56.	Fornecer projeções de determinadas variáveis chaves da dívida	... Não abranger as variáveis definidas como chaves	3.5.3.1
57.	Fornecer projeções num horizonte adequado de tempo para o futuro	... Fornecer projeções incompletas ou apenas de curto e médio prazo	3.5.3.2
58.	Fornecer, no próprio relatório, os riscos fiscais relacionados à dívida pública e as consequências do descumprimento dos limites e condições legais	... Os usuários tem de recorrer ao anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias e às normas que tratam de penalidades	3.5.4
59.	Fornecer justificativas por parte gestor, bem como outras informações definidas como relevantes sobre o tema	... As justificativas e informações apresentadas são muito superficiais ou incompletas ou nem mesmo são apresentadas	3.5.5

## APÊNDICE F – Descritores e impactos

Segue uma lista dos descritores utilizados para a avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal. Os impactos observados sobre os descritores estão na forma de um sublinhado em negrito na coluna de Nível de Impacto (NI) de cada descritor. Abaixo de cada descritor são apresentadas informações adicionais, que auxiliam a compreensão do que está sendo medido e das observações feitas.

### Legenda de Siglas utilizadas nesta seção sobre descritores:

**GDPM** - gestão da dívida pública municipal  
**PVF** – Ponto de Vista Fundamental  
**PVE** – Ponto de Vista Elementar  
**SubPVE** – Ponto de Vista Sub-Elementar  
**Sub-SubPVE** – Nível abaixo do SubPVE  
**NI** – Níveis de Impacto  
**NR** – Níveis de Referência  
**N1, N2, etc.** – Níveis de impacto específico  
**NA** – Não Aceitável: critério de rejeição, que representa um nível não aceito para análise.  
**N** – Neutro: permite identificar quais ações são atrativas, por estarem com performance acima do nível Neutro.  
**B** – Bom: demarca as ações que têm uma performance acima das expectativas dos decisores.  
**RGF** – Relatório de Gestão Fiscal  
**RREO** – Relatório Resumido da Execução Orçamentária  
**BG** – Balanço Geral  
**LDO** – Lei de Diretrizes Orçamentária  
**PMF** – Prefeitura Municipal de Florianópolis

### Estrutura de apresentação dos descritores:

Para cada um dos descritores são indicadas as seguintes informações:

- **Ponto de Vista (PVF, PVE, SubPVE ou SubSubPVE):** ponto de vista fundamental, elementar ou sub-elementar ao qual se vincula o descritor.
- **Níveis de Impacto (NI):** N1, N2, etc., com a descrição de cada um.
- **Nível Bom (B):** indicação do nível de impacto considerado bom diante dos valores do decisor.
- **Nível Neutro (N):** indicação do nível de impacto considerado Neutro para o decisor, ou seja, não é um nível Bom, mas ainda é aceitável.
- **Objetivo Perseguido:** apresenta a conexão do descritor com os objetivos estratégicos ou com o que se entende ser o estado desejável a ser medido no descritor, no sentido de guiar o aprimoramento das ações.

- **Medida do Descritor:** sintetiza o que está sendo medido pelo descritor, ou seja, as unidades ou a natureza dos dados avaliados.
- **Orientação Prática:** traz detalhes para orientar a implementação das medidas que alimentarão os níveis de impactos sobre os descritores. Isto é posto por que nem sempre o impacto é simples, sendo necessário delimitar o objeto e as variáveis a serem medidas, além de se estabelecer condições para viabilização.
- **Informação Obtida:** descrição das verificações e observações realizadas no caso das contas públicas da PMF para preenchimento dos descritores. Situações encontradas.
- **Observações:** apresentam informações consideradas importantes ou necessárias para compreender a abrangência do descritor e o significado dos termos ou conceitos utilizados nos seus níveis de impacto.

Para uma localização rápida dos descritores, foi identificado um número sequencial para cada um, além dos códigos de posicionamento na árvore de pontos de vistas, conforme listado a seguir:

<b>PVF 1 – Publicidade das Contas Públicas</b>	
PVE 1.1 Divulgação Ampla, com Estímulo ao Interesse dos Cidadãos	
SubPVE 1.1.1 – Divulgação da existência das contas públicas aos cidadãos	1
SubPVE 1.1.2 – Divulgação da natureza dos conteúdos disponíveis nas contas públicas aos cidadãos	2
SubPVE 1.1.3 – Divulgação das formas de obtenção das contas públicas aos cidadãos	3
SubPVE 1.1.4 – Estimulo ao interesse dos cidadãos pelas contas públicas	4
PVE 1.2 - Utilização dos Meios de Acesso Preferidos pelos Cidadãos	5
PVE 1.3 - Baixo Custo de Acesso para os Cidadãos	6
PVE 1.4 - Fornecimento em Tempo Hábil p/ Decisão	
SubPVE 1.4.1 – Tempestividade de atendimento das solicitações de contas públicas feitas pelos cidadãos	7
SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos	8
<b>PVF 2 – Compreensibilidade das Informações</b>	
PVE 2.1 - Uso de Linguagem Acessível nos Relatórios	
SubPVE 2.1.1 – Construções de frases e parágrafos nos relatórios	9
SubPVE 2.1.2 – Existência de sínteses nos relatórios	10
SubPVE 2.1.3 – Adequação da terminologia usada no relatório ao perfil do leitor	11
SubPVE 2.1.4 – Inclusão de glossário de termos técnicos no relatório	12
PVE 2.2 - Uso de Recursos de Forma para Facilitação do Entendimento dos Relatórios	
SubPVE 2.2.1 – Visualização dos relatórios na tela do computador do usuário	13
SubPVE 2.2.2 – Visualização dos relatórios em meios impressos fornecidos	14
SubPVE 2.2.3 – Forma de captura de dados dos relatórios pelo usuário	15
SubPVE 2.2.4 – Forma de impressão dos relatórios pelo usuário	16
SubPVE 2.2.5 – Uso de recursos visuais nos relatórios	17
PVE 2.3 - Foco de Pertinência das Informações nos Relatórios	18
PVE 2.4 - Fornecimento de Informações Complementares aos Relatórios	
SubPVE 2.4.1 – Disponibilização de canais de comunicação permanente com os usuários	19
SubPVE 2.4.2 – Atendimento de dúvidas e questionamentos dos usuários	20
PVE 2.5 - Ações para Formação dos Usuários	21
<b>PVF 3 – Utilidade das Informações sobre a GDPM</b>	
PVE 3.1 - Evidenciação do Cumprimento dos Aspectos Legais	
SubPVE 3.1.1 – Explicitação do cumprimento dos limites legais da dívida	
SS PVE 3.1.1.1 – Explicitação do cumprimento ou não dos limites legais da dívida	22
SS PVE 3.1.1.2 – Explicitação do grau de cumprimento ou não dos limites legais da	23

dívida	
SS PVE 3.1.1.3 – Explicitação da evolução do cumprimento dos limites legais da dívida	24
SubPVE 3.1.2 – Explicitação do cumprimento ou não das metas fiscais ligadas à dívida	25
SubPVE 3.1.3 – Explicitação dos apontamentos do Tribunal de Contas ligadas à dívida	26
PVE 3.2 - Evidenciação da dívida pública	
SubPVE 3.2.1 – Explicitação do montante da dívida	27
SubPVE 3.2.2 – Explicitação da composição (formas e valores) da dívida	28
SubPVE 3.2.3 – Explicitação da divisão da dívida entre os órgãos da administração	29
SubPVE 3.2.4 – Explicitação da evolução dos saldos da dívida entre os períodos	30
PVE 3.3 - Evidenciação das operações de crédito	
SubPVE 3.3.1 – Explicitação do total das dívidas assumidas num período	31
SubPVE 3.3.2 – Explicitação da composição (formas e valores) das operações de crédito realizadas	32
SubPVE 3.3.3 – Explicitação dos órgãos da adm. responsáveis pela assunção das operações de crédito	33
SubPVE 3.3.4 Explicitação da evolução dos valores das operações de crédito entre os períodos	34
SubPVE 3.3.5 – Explicitação das taxas de juros assumidas nas operações de crédito	35
SubPVE 3.3.6 – Explicitação das finalidades das operações de crédito realizadas	36
PVE 3.4 - Evidenciação das despesas associadas à dívida	
SubPVE 3.4.1 – Explicitação do total das despesas associadas à dívida	37
SubPVE 3.4.2 – Explicitação da composição (formas e valores) das despesas associadas à dívida	38
SubPVE 3.4.3 – Explicitação da evolução das despesas associadas à dívida entre os períodos	39
PVE 3.5 - Evidenciação da expressividade, riscos e justificativas para a dívida	
SubPVE 3.5.1 – Comparação de variáveis chaves da dívida do município com as de outros entes	
SS PVE 3.5.1.1 – Abrangências de variáveis chaves nas comparações	40
SS PVE 3.5.1.2 – Natureza dos entes comparados	41
SubPVE 3.5.2 – Comparação de variáveis chaves da dívida com outras variáveis internas e exter.	42
SubPVE 3.5.3 – Apresentação de projeções para o futuro da dívida	
SS PVE 3.5.3.1 – Abrangências de variáveis chaves nas projeções	43
SS PVE 3.5.3.2 – Anos projetados para o futuro	44
SubPVE 3.5.4 – Indicação dos riscos e consequências associadas à dívida	45
SubPVE 3.5.5 – Apresentação de justificativas e informações complementares por parte do gestor	46

## PVF 1 – PUBLICIDADE DAS CONTAS PÚBLICAS

### PVE 1.1 - Divulgação Ampla, com Estímulo ao Interesse dos Cidadãos

(1) Descritor do SubPVE 1.1.1 – Divulgação da existência das contas públicas aos cidadãos (Nº de meios e sua classificação)		
NI	NR	Descrição
N9		Informar em dois ou mais meios de baixa repercussão* e em três ou mais meios de alta repercussão. (“2ou+” de baixa e “3ou+” de alta)
N8	B	Informar em dois ou mais meios de baixa repercussão e em dois meios de alta repercussão. (“2ou+” de baixa e “2” de alta)
N7		Informar em um meio de baixa repercussão e em dois meios de alta repercussão. (“1” de baixa e “2” de alta)
N6		Informar apenas em dois meios de alta repercussão. (“2” de alta)
<b>N5</b>		Informar em dois ou mais meios de baixa repercussão e em um único meio de alta repercussão. (“2ou+” de baixa e “1” de alta)
N4		Informar em um único meio de baixa repercussão e em um único meio de alta repercussão. (“1” de baixa e “1” de alta)
N3		Informar em único meio de alta repercussão. (“1” de alta)
N2	N	Informar em dois ou mais meios de baixa repercussão. (“2ou+” de baixa)
N1		Informar em um único meio de baixa repercussão. (“1” de baixa)
NA		Não informar.

**Objetivo Perseguido:** divulgar amplamente a existência e da disponibilidade das contas públicas do município, de modo a atingir um número significativo de cidadãos.

**Medida do Descritor:** mede o número de meios utilizados para divulgar a existência das contas públicas, levando em conta a classificação dos meios conforme sua repercussão.

**Orientação Prática:** os meios de divulgação são classificados pelo decisor entre meios de “alta” ou de “baixa” repercussão\*. Após, pesquisa-se quais meios foram utilizados pelo município no período de um ano. Somam-se os meios de acordo com as duas categorias. Tais números são impactados no descritor.

**Informação Obtida:** a Prefeitura publica as contas públicas no Diário Oficial do Estado; em jornal de grande circulação (Diário Catarinense, O Estado ou A Notícia); insere propaganda oficial na TV Câmara sobre a realização de audiências públicas; disponibiliza as contas públicas na *homepage* da Prefeitura (página da Secretaria de Finanças) e na *homepage* Contas Públicas do TCU; e coloca aviso da audiência pública no mural da Prefeitura. Deste modo, apenas um (jornal de grande circulação) pode ser considerado de alta repercussão.

#### Observações:

\* São meios tradicionais típicos de **alta (ampla) e baixa (restrita) repercussão:**

- **Meios de alta (ampla) repercussão:** TV em canais de maior audiência, jornal de grande circulação e rádios de grande audiência. O termo “grande” é no contexto do município analisado.
- **Meios de baixa (restrita) repercussão:** diário oficial, jornal de baixa circulação, rádios de baixa audiência, página do município na Internet, mural em prédios da administração, folhetos distribuídos em locais públicos. Pode ainda abranger canais de TV ou rádios mais conhecidos, porém em horário de audiência baixa, ou ainda, com reduzido número de “chamadas”.



<b>(2) Descritor do SubPVE 1.1.2 – Divulgação da natureza dos conteúdos disponíveis nas contas públicas aos cidadãos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Informa todas as principais informações* que podem ser obtidas.
N4	B	Informa 3 ou 5 das principais informações que podem ser obtidas.
<b>N3</b>		Informa 1 ou 2 das principais informações que podem ser obtidas.
N2	N	Informa exclusivamente outras informações que não estão entre as principais.
N1		Informa simplesmente a existências das contas públicas e nada mais.
NA		Não houve nenhuma divulgação.

**Objetivo Perseguido:** oferecer aos cidadãos uma noção simples do que pode ser encontrado nas contas públicas, no momento da divulgação da existência das mesmas.

**Medida do Descritor:** mede a presença, na “propaganda” oficial, de divulgação das contas públicas, de menção às principais informações sobre o que pode ser obtido nos relatórios.

**Orientação Prática:** obtêm-se as “propagandas” oficiais realizadas pelo município. Observa-se se as mesmas traziam pelo menos informações assemelhadas às consideradas principais\*. Caso alguns meios de divulgação tragam as informações e outros não, impacta-se no descritor de acordo com um meio de alta repercussão (ver descritor do SubPVE 1.1.1). Caso exista mais de um meio de alta repercussão, impacta-se com base no que melhor informar.

**Informação Obtida:** optou-se pelo anúncio em jornal de grande circulação, sobre a realização de audiência pública. Quanto à natureza do conteúdo, no anúncio, constante do **Apêndice E**, está divulgado apenas que o evento servirá para “demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais, referente ao 1º quadrimestre”. Deste modo, a “propaganda” abrange apenas uma das informações consideradas principais.

**Observações:** o foco deste descritor não está na dívida, mas nas contas públicas como um todo, que também tratam da dívida.

\* Assumiu-se que as principais informações resumidas e simplificadas que devem constar na divulgação são, em linhas gerais, estas:

“As contas públicas do município trazem informações sobre:

- (1) As receitas (arrecadação / tributos).
  - (2) As despesas (o quanto é gasto / no que é gasto).
  - (3) O resultado do orçamento (superávit / déficit).
  - (4) A dívida e os juros (despesas com juros, encargos e amortização).
  - (5) Se as exigências legais estão sendo cumpridas.
  - (6) Avaliação do cumprimento de metas fiscais.”
-

<b>(3) Descritor do SubPVE 1.1.3 – Divulgação das formas de obtenção das contas públicas aos cidadãos (suficiência dos detalhes)</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Três meios ou mais / pelo menos três com detalhes suficientes.
N4	B	Dois meios / todos com detalhes suficientes.
<b>N3</b>		Apenas um meio / com detalhes suficientes.
N2	N	Dois meios ou mais / todos sem detalhes ou imprecisos.
N1		Apenas um meio / sem detalhes ou impreciso.
NA		Ausência de orientação sobre a forma de obtenção.

**Objetivo Perseguido:** orientar suficientemente os cidadãos no que eles devem saber e fazer para terem acesso às contas públicas.

**Medida do Descritor:** mede a existência, na “propaganda” oficial, de divulgação das contas públicas, de detalhes suficientes para orientar os usuários na obtenção das informações.

**Orientação Prática:** obtêm-se as “propagandas” oficiais realizadas pelo município. Observa-se se as mesmas trouxeram ou não o detalhamento entendido como suficiente para acessar as informações. Separam-se os meios nas categorias “suficientes” e “insuficientes”. Os números em cada categoria para impacto no descritor.

**Informação Obtida:** optou-se pelo anúncio em jornal de grande circulação, sobre a realização de audiência pública. No anúncio, constante do **Apêndice E**, está divulgado apenas o local da audiência.

**Observações:** não abrange a tempestividade do poder público quando da solicitação de informações por parte dos usuários. Não avalia se os usuários têm acesso aos meios. Estes dois aspectos são avaliados em outros descritores.

\* Informações suficientes conforme o meio de disponibilização:

- **Em ambiente físico:** indicar endereço e, eventualmente, local, ponto de referência, sala, pessoa, telefone e horário.
  - **Mediante solicitação por telefone:** o número e o horário de atendimento, caso seja diferente do comercial.
  - **Mediante solicitação por correio:** o endereço completo.
  - **Na Internet:** indicar URL completa ou e-mail para solicitação.
-

<b>(4) Descritor do SubPVE 1.1.4 – Estimulo ao interesse dos cidadãos pelas contas públicas</b> (grau de interesse despertado)		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5	B	O cidadão ficou <b> muito interessado </b> em obter as informações.
N4		O cidadão ficou <b>mediamente interessado</b> em obter as informações.
N3	N	O cidadão ficou <b>indiferente</b> em relação às contas públicas existentes.
N2		O cidadão ficou <b>desencorajado</b> de acessar as contas públicas.
<b>N1</b>		Não se deparou com nenhuma divulgação.

**Objetivo Perseguido:** estimular o interesse dos usuários pelas contas públicas existentes, destacando a importância do conhecimento e evitando o desencorajamento.

**Medida do Descritor:** mede a percepção subjetiva dos usuários quanto ao grau de “interesse” despertado pela “propaganda” oficial das contas públicas.

**Orientação Prática:** pergunta-se aos cidadãos se eles tiveram acesso às “propagandas” oficiais que divulgam das contas públicas. Para os que viram ou ouviram as “propagandas”, pergunta-se qual o grau de interesse despertado para acessar as contas. Para impacto no descritor, utiliza-se o nível que obteve maior número de ocorrências por todos os cidadãos consultados.

**Informação Obtida:** com base em questionário aplicado junto à amostra de cidadãos, observou-se que nenhum dos cidadãos participantes viu ou ouviu “propaganda” ou anúncio da Prefeitura que divulgasse a realização de audiência pública ou a disponibilidade das contas públicas para consulta.

---

## PVE 1.2 – Utilização dos Meios de Acesso Preferidos pelos Cidadãos

<b>(5) Descritor do PVE 1.2 – Relação dos meios de acesso às contas públicas com as preferências dos cidadãos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Três ou mais dos meios disponibilizados coincidem com os preferidos* dos usuários.
N6	B	Dois dos meios disponibilizados coincidem com os preferidos dos usuários.
<b>N5</b>		Apenas um dos meios disponibilizados coincide com os preferidos dos usuários.
N4		São disponibilizados apenas dois ou mais meios secundários na preferência dos usuários.
N3	N	É disponibilizado apenas um meio secundário na preferência dos usuários.
N2		Os meios estão todos fora das preferências, mas pelo menos um está dentro das capacidades dos usuários.
N1		Todos os meios estão fora das capacidades de acesso dos usuários.
NA		Não houve disponibilização.

**Objetivo Perseguido:** descobrir e favorecer os meios preferenciais de acesso dos usuários às informações das contas públicas, evitando que predomine a utilização de meios fora das preferências e capacidades de absorção dos usuários.

**Medida do Descritor:** identifica se os meios utilizados pelo município para disponibilização das contas públicas coincidem as preferências e capacidades de acesso dos usuários.

**Orientação Prática:** cada usuário classificará os meios disponibilizados pelo município conforme suas preferências e capacidades. Após, com base nas respostas de todos, os meios serão classificados em cada uma das “categorias de grau de preferência”\*. Isto é feito conforme o maior número de indicações para cada meio pelos usuários.

**Informação Obtida:** com base no questionário aplicado, observou-se que, entre os quatro meios disponibilizados pela Prefeitura, apenas um foi enquadrado pelos cidadãos consultados como sendo um meio preferencial. Mesmo assim, o meio “jornal de grande circulação” foi classificado como preferencial secundário.

### Observações:

\* Preferências os usuários:

<b>Categorias de Grau de Preferência</b>	<b>Descrição</b>	<b>Meios (exemplos)</b>
Preferenciais primárias	Formas preferidas, tidas como mais fáceis para se ter acesso	Jornal; e entrega em casa mediante pedido por telefone
Preferenciais secundárias	Formas preferidas, mas não tão cômodas como as “primárias”	Visita ao prédio pública para pagar; e entrega em casa mediante pedido por e-mail
Não preferenciais, mas com possível acesso	Formas que os usuários evitariam, mas que podem acessar mediante maior esforço	CD Rom ou disquete
Não preferenciais e fora da capacidade de acesso	Formas que os usuários se consideram incapazes para ter acesso	Internet

### PVE 1.3 – Baixo Custo de Acesso para os Cidadãos

(6) Descritor do PVE 1.3 – Custo de acesso dos cidadãos às contas públicas		
NI	NR	Descrição
N7		Nenhum custo adicional para o usuário*.
<b>N6</b>	B	Apenas custo de deslocamento reduzido (alternativa que gaste até R\$ 5,00)**.
N5		Apenas o custo de reprografia em órgão público.
N4		Custo de deslocamento reduzido e de reprografia.
N3	N	Apenas custo de deslocamento longo (alternativa que gaste entre R\$ 5,00 e R\$ 15,00)**.
N2		Custo de deslocamento longo e de reprografia.
N1		Custo de acesso à Internet, quando o usuário não dispõe normalmente de computador e/ou Internet.
		Alternativas mais caras do que R\$ 15,00***.

Dívida: Deve existir o nível “não foi disponibilizado”?

**Objetivo Perseguido:** eliminar ou reduzir os custos dos cidadãos para acesso e obtenção das contas públicas, atendendo os cidadãos interessados sem onerar os mais carentes.

**Medida do Descritor:** mede os custos ou esforços empreendidos pelos usuários para obtenção das contas públicas.

**Orientação Prática:** dentre todas as opções disponibilizadas pelo município, identifica-se junto a cada usuário aquela que lhe é mais conveniente. Após descobre-se o custo desta opção que o usuário terá, dentre as alternativas listadas (níveis de impacto). Será usada para impacto a alternativa que tiver obtido maior número de ocorrências entre os usuários.

**Informação Obtida:** a Prefeitura não cobra pela reprografia dos relatórios das contas públicas, conforme entrevista constante do **Apêndice G**. Conforme questionário, observou-se que 80% dos cidadãos consultados teria custo (de deslocamento à Prefeitura) para obtenção das contas públicas.

**Observações:**

\* Caso seja entregue diretamente na residência do usuário; caso esteja na Internet e o usuário já disponha de acesso; caso o deslocamento físico necessário seja habitual para o usuário; caso o usuário já disponha de computador para abrir CDs ou disquetes disponibilizados.

\*\* O usuário arca com gastos adicionais no seu orçamento com combustível ou transporte coletivo.

\*\*\* Não é admissível a cobrança além da reprografia. Todavia, devido ao volume de folhas, esta pode ser um custo expressivo para muitos usuários. Um custo normal de reprografia é aquele que o usuário teria como alternativa de mercado praticada no município.

#### PVE 1.4 – Fornecimento em Tempo Hábil para Decisão

<b>(7) Descritor do SubPVE 1.4.1 – Tempestividade de atendimento das solicitações de contas públicas feitas pelos cidadãos (tempo médio para atendimento)</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Imediatamente, em até uma hora.
N5	B	No mesmo dia do pedido, acima de uma hora.
N4		Até o dia seguinte ao pedido (1ª dia após o pedido)
<b>N3</b>		Do 2º ao 6º dia após o pedido (1ª semana*). (Exemplo: Pedido = Dia 1; Atendimento = Dias 3 a 7)
N2	N	Do 7º ao 13º dia após o pedido (2ª semana). (Exemplo: Pedido = Dia 1; Atendimento = Dias 8 a 14)
N1		A partir do 14º dia após o pedido (mais de 2 semanas). Até o 30º dia. (Exemplo: Pedido = Dia 1; Atendimento = a partir do dia 15)
NA		Após 30 dias ou não atendido.

**Objetivo Perseguido:** disponibilizar informações das contas públicas com rapidez condizente à expectativa quando os cidadãos as requisitarem ao poder público.

**Medida do Descritor:** mede o tempo levado pelo poder público do município para o atendimento de solicitações de informações feitas pelos cidadãos.

**Orientação Prática:** fazer solicitações de informações das contas públicas, em momentos diferentes e anotar os prazos para serem atendidas. Uma alternativa é solicitar esta informação diretamente ao poder público.

**Informação Obtida:** verificou-se junto à Prefeitura, conforme entrevista constante do **Apêndice G**, que não existe norma sobre prazo de fornecimento das contas públicas. Foi informado que se o relatório ou demonstrativos solicitado for do último bimestre, é fornecida a cópia na mesma hora. Caso o relatório solicitado envolva muitos períodos de outros anos, pode demorar uma semana para ficar pronto. Na média, pode-se considerar que demora dois dias, ou seja, até o dia seguinte da solicitação está pronto, tendo em vista que a maioria dos pedidos é referente a relatórios de períodos recentes. Todavia, conforme teste constante do Apêndice I, das três solicitações elaboradas, apenas uma teve resposta, sendo que o prazo de atendimento foi de 4 dias.

**Observações:**

\* A contagem de semana inicia-se no próprio dia do pedido.

<b>(8) Descritor do SubPVE 1.4.2 – Periodicidade de fornecimento das contas públicas aos cidadãos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Mensal.
<b>N4</b>	B	Bimestral e quadrimestral.
N3		Semestral.
N2	N	Anual.
N1		Em períodos mensais a anuais, porém de maneira não regular*.
NA		Períodos maiores que um ano.

**Objetivo Perseguido:** disponibilizar informações das contas públicas numa periodicidade que atenda aos interesses e necessidades dos usuários, independentemente dos prazos exigidos legalmente.

**Medida do Descritor:** mede a periodicidade adotada pelo município para publicação de relatórios das contas públicas e a regularidade de cumprimento dos prazos.

**Orientação Prática:** observar as datas de publicação do Relatório de Gestão Fiscal relativo aos três últimos períodos. Como alternativa, pode-se consultar o relatório do TCE/SC que acompanha e o prazo de publicação das contas públicas.

**Informação Obtida:** verificou-se por meio do relatório de acompanhamento do TCE/SC, constante do **Anexo C**, que o município cumpriu todos os prazos legais para publicação do RGF e do RREO no ano de 2004. Tais demonstrativos são publicados bimestralmente e quadrimestralmente. O Balanço Geral é anual.

**Observações:** são seis prazos legais no ano para o RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária); dois ou três no ano para o RGF (Relatório de Gestão Fiscal); um prazo no ano para o Balanço Geral; Total de 10 ou 11 prazos. O RGF pode ser publicado semestralmente para municípios com menos de 50 mil habitantes que optarem.

\* Maneira regular ou fiel significa respeitar os prazos (assumidos e legais) de maneira regular, entendida como sendo em mais de 90% dos prazos de publicação.

## PVF 2 – COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES

### PVE 2.1 – Uso de Linguagem Acessível nos Relatórios

<b>(9) Descritor do SubPVE 2.1.1 – Construções de frases e parágrafos nos relatórios</b> (nº de palavras e frases)		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5	B	Frases de Padrão* 1 em mais da metade dos textos e Padrão 2 em mais da metade do restante.
N4		Frases de Padrão 1 em mais da metade dos textos e Padrão 3 em mais da metade do restante.
N3	N	Frases de Padrão 2 em mais da metade dos textos e Padrão 1 em mais da metade do restante.
<b>N2</b>		Frases de Padrão 2 em mais da metade dos textos e Padrão 3 em mais da metade do restante.
N1		Frases de Padrão 3 em mais da metade dos textos.

**Objetivo Perseguido:** utilizar construções de frases e parágrafos concisos, no sentido de facilitar a leitura dos relatórios pelos usuários.

**Medida do Descritor:** mede o número de palavras nas frases e de frases nos parágrafos, conforme padrões definidos.

**Orientação Prática:** definir um relatório de texto e contar o todo ou uma amostra das páginas, identificando a proporção dos três padrões de construções no texto.

**Informação Obtida:** tendo em vista que a PMF não publica relatório específico sobre a GDPM, nem textos explicativos relativos aos RGF e RREO, só restou para teste o texto de apresentação do Balanço Geral de 2004, constante do **Anexo B**. Referido texto possui 56 linhas, em fonte 10 ou 11, Times New Roman, agrupado em 6 parágrafos. Verificou-se um total de 14 frases, sendo delas: 2 no padrão 1 (até 20 palavras); 7 no padrão 2 (entre 21 e 35 palavras); e 5 no padrão 3 (mais de 35 palavras). Destaca-se, todavia, que o elevado número de palavras em diversas frases deveu-se ao fato de que os valores monetários estarem escritos por extenso entre parênteses.

**Observações:** não são contadas as palavras reduzidas (com até três letras). Exemplos: com, no(s), de, do(s), da(s), por, que, ao(s), a(s), o(s).

\*\* Os padrões de frases e parágrafos definidos são os seguintes:

<b>Padrão</b>	<b>Descrição</b>
<b>1</b>	Frases com até de 20 palavras.
<b>2</b>	Frases com entre 21 e 35 palavras.
<b>3</b>	Frases com mais de 35 palavras.



<b>(10) Descritor do SubPVE 2.1.2 – Existência de sínteses nos relatórios</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N8		Constam resumos no início <u>e</u> conclusões no final de cada relatório, <u>e</u> sínteses em cada seção* do relatório.
N7	B	Constam resumos no início <u>e</u> conclusões no final de cada relatório.
N6		Constam resumos no início <u>ou</u> conclusões no final de cada relatório, e constam sínteses em cada seção do relatório.
N5		Constam resumos no início <u>ou</u> conclusão no final de cada relatório.
N4	N	Constar apenas sínteses em cada seção ou demonstrativo do relatório.
N3		Constam resumos e/ou conclusões em <u>mais de 50%</u> dos relatórios.
<b>N2</b>		Constam resumos e/ou conclusões em <u>menos de 50%</u> dos relatórios.
N1		Não constam resumos, conclusões ou outras formas de síntese.

**Objetivo Perseguido:** oferecer textos de sínteses das informações, nas formas de resumos e conclusões nos relatórios das contas públicas, de modo a atender os usuários menos interessados em ler ou analisar a totalidade do relatório.

**Medida do Descritor:** identifica a presença de textos de síntese, nas formas de resumos e/ou conclusões\*, nos textos dos relatórios das contas públicas.

**Orientação Prática:** definir um relatório ou conjunto deles e identificar a presença de textos de síntese nas formas definidas nos níveis de impacto. Utilizar apenas os relatórios de um período.

**Informação Obtida:** a Prefeitura não apresenta textos de comentários, notas explicativas, resumos ou conclusões referentes ao RGF e ao RREO. Para o Balanço Geral é feita uma apresentação e síntese de 2 páginas (56 linhas) no início do relatório. Referido texto é intitulado de “Parecer da Controladoria do Balanço Consolidado do exercício Financeiro de 2004” e consta no **Anexo B**.

**Observações:** deveria haver um título de “resumo”, “conclusões” ou “considerações finais” no relatório, para chamar a atenção dos usuários. No caso de síntese junto a uma seção, deve ser um texto adicional aos comentários detalhados.

\* As seções podem coincidir com os demonstrativos.

\*\* Resumos e conclusões (ou considerações finais) são textos breves, com até duas páginas cada (preferencialmente uma), que sintetizam o conteúdo dos relatórios e seus demonstrativos.

<b>(11) Descritor do SubPVE 2.1.3 – Adequação da terminologia usada no relatório ao perfil do leitor</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Nenhum termo não compreendido no texto*.
N5	B	De um a dois dos termos não compreendidos a cada dez linhas de texto.
N4		De três a quatro termos não compreendidos a cada dez linhas de texto.
<b>N3</b>	N	De cinco a seis termos não compreendidos a cada dez linhas de texto.
N2		De sete a dez termos não compreendidos a cada dez linhas de texto.
N1		Mais de dez termos não compreendidos a cada dez linhas de texto.

**Objetivo Perseguido:** utilizar, nos relatórios das contas públicas, uma terminologia que pode ser compreendida pelos usuários.

**Medida do Descritor:** mede o número de termos não compreendidos pelos usuários no texto do relatório das contas públicas.

**Orientação Prática:** localizar trechos de textos de um ou mais relatórios e selecionar aleatoriamente trinta linhas (dentro de frases) de texto. Solicitar que o usuário leia as linhas e sublinhe as palavras (termos) que não entendeu. Excluir, se necessário, os termos que estão explicados no próprio texto ou em glossário associado. Contar as palavras restantes e dividir por três. Deste modo, tem-se para cada usuário o número de palavras não compreendidas a cada dez linhas. Após, fazer uma média do número de palavras não compreendidas por todos os usuários para impactar no descritor.

**Informação Obtida:** tendo em vista que a prefeitura não publica relatório específico sobre a gdpm, nem textos explicativos relativos aos RGF e RREO, só restou para teste o texto de apresentação do balanço geral de 2004. A média de termos não entendidos pelos cidadãos da amostra foi de 12, num total de 30 linhas. Deste modo, são em média 4 palavras a cada 10 linhas, na formatação definida no questionário.

**Observações:** não são consideradas as situações em que não foi possível compreender o todo ou partes dos textos por limitações do usuário ou limitações dos relatórios não ligadas à terminologia. São limitações do usuário: falta de interesse no assunto; dificuldade de visão; deficiência de alfabetização. São limitações dos relatórios não ligadas à terminologia: letra pequena e defeitos de impressão ou no papel.

\* termo não compreendido é aquele previamente desconhecido pelo usuário e/ou que não apresenta significado para ele no contexto do texto e que, ainda, não dispõe de glossário para consulta.

<b>(12) Descritor do SubPVE 2.1.4 – Inclusão de glossário de termos técnicos no relatório</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Consta glossário* no início ou no final do relatório e, ainda, junto aos principais termos técnicos no meio do relatório.
N6	B	Consta glossário no início ou no final do relatório.
N5		Consta glossário apenas junto aos termos técnicos principais** no meio do relatório.
N4	N	Consta glossário apenas esporadicamente no meio do relatório.
N3		Consta glossário apenas fora do relatório.
N2		O glossário, independentemente da forma, é muito limitado em número de termos ou de qualidade ou volume de conteúdo**. As limitações o desqualificam como elemento útil no processo de leitura.
<b>N1</b>		Não consta nenhuma espécie de glossário.

**Objetivo Perseguido:** disponibilizar aos usuários glossário de termos técnicos junto ao próprio relatório das contas públicas, de forma a permitir o fácil acesso e consulta para esclarecimento de dúvidas terminológicas quando estas surgirem na leitura.

**Medida do Descritor:** identifica a presença de glossário associado ao relatório, sua localização no texto e abrangência de conteúdos.

**Orientação Prática:** observar o RGF, o RREO e o BG, de um período cada, e verificar a existência de glossário(s). Após, analisar se o glossário tem condições de atender dúvidas sobre os principais termos, conforme julgamento do decisor. Pela combinação da forma de presença e da qualidade do glossário, impactar no descritor.

**Informação Obtida:** verificou-se que não é publicada nenhuma espécie de glossário junto ou separado dos relatórios das contas públicas (RGF, o RREO e o BG). Esta situação foi confirmada junto à Prefeitura.

**Observações:**

\* Glossário é um texto que apresenta termos técnicos necessários ao entendimento do texto. O glossário pode estar no início ou no final do relatório. Pode ainda estar inserido junto ao texto, no meio do relatório, com o uso de recursos estéticos para facilitar a sua consulta.

\*\* Termos técnicos principais avaliados pelo decisor em consulta ao glossário e ao texto.

\*\*\* Avaliação técnica do decisor.

## PVE 2.2 – Uso de Recursos de Forma para Facilitação do Entendimento dos Relatórios

<b>(13) Descritor do SubPVE 2.2.1 – Visualização dos relatórios na tela do computador do usuário (tamanho das letras)</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Fácil visualização* de todo o relatório.
<b>N5</b>	B	Fácil visualização de todo ou praticamente todo o relatório (91 a 99%).
N4		Fácil visualização de 71 a 90% do relatório.
N3	N	Fácil visualização de 51 a 67 % do relatório.
N2		Fácil visualização de 31 a 50% do relatório.
N1		Fácil visualização de até 30% do relatório.

**Objetivo Perseguido:** fornecer arquivos digitais configurados de forma a permitir a fácil visualização dos relatórios na tela do computador, evitando assim o esforço ou a impossibilidade de leitura pelos usuários.

**Medida do Descritor:** identifica os tamanhos das letras utilizadas em elementos do relatório\*\*, categoriza-as conforme padrões de tamanho que caracterizam fácil ou difícil visualização, e verificando a predominância de cada nos elementos e no relatório.

**Orientação Prática:** selecionar um ou mais relatórios e medir as fontes de letras utilizadas nos elementos textuais visualizados na tela do computador. Com base nas medidas, identificar a proporção de letras grandes e médias no total do relatório e transformar em percentual para impactar no descritor.

**Informação Obtida:** optou-se pelo RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2004, obtido na homepage da Prefeitura em 25/08/05. Verificou-se a fácil visualização de praticamente todas as partes dos demonstrativos do relatório na tela do computador, diante do padrão de tamanho das letras. Praticamente todo o relatório, constituído apenas de tabelas (demonstrativos), estava com fonte de letras acima do tamanho 9.

### Observações:

Considerou-se uma tela padrão de computador de 15".

\* É considerada **fácil visualização** (leitura) quanto o tamanho das letras (fonte) seguem os padrões de “média” ou “grande”, conforme o seguinte critério:

- Fonte grande: 14 ou mais para texto e 12 ou mais para tabelas, quadros e gráficos.
- Fonte média: 11 ou 13 para texto e 09 ou 11 para tabelas, quadros e gráficos.
- Fonte pequena: abaixo de 11 para texto e abaixo de 09 para tabelas, quadros e gráficos.

Todavia, mesmo que a fonte original do relatório não seja média ou grande, alguns programas de computador permitem a ampliação das mesmas na tela. Deste modo, pode-se identificar as seguintes situações:

- Alguns programas, como navegadores de Internet e editores de texto, permitem a ampliação da fonte (com algum trabalho), sem perder a visualização do todo horizontal na tela (lados esquerdo e direito).
- Alguns programas, como o Adobe, permitem a ampliação do que é visualizado, mas impedem a visualização do todo, ou seja, é necessário movimentar o conteúdo de um lado para o outro para completar a leitura na tela, o que gera trabalho à leitura.
- Outros programas podem impedir a ampliação na tela, seja qual for o recurso utilizado.

\*\* São Elementos do relatório: (1) textos; (2) figuras e gráficos; e (3) tabelas e quadros.

<b>(14) Descritor do SubPVE 2.2.2 – Visualização dos relatórios em meios impressos fornecidos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Fácil visualização* de todo o relatório.
N5	B	Fácil visualização de todo ou praticamente todo o relatório (91 a 99%).
<b>N4</b>		Fácil visualização de 71 a 90% do relatório.
N3	N	Fácil visualização de 51 a 67 % do relatório.
N2		Fácil visualização de 31 a 50% do relatório.
N1		Fácil visualização de até 30% do relatório.

**Objetivo Perseguido:** fornecer textos impressos configurados de forma a permitir a fácil visualização dos relatórios, evitando assim o esforço ou a impossibilidade de leitura pelos usuários.

**Medida do Descritor:** identifica os tamanhos das letras utilizadas em elementos do relatório\*\*, categoriza-as conforme padrões de tamanho que caracterizam fácil ou difícil visualização, e verificando a predominância no relatório (percentual que ocupam).

**Orientação Prática:** selecionar um ou mais relatórios e medir as fontes de letras utilizadas nos elementos textuais impressos. Com base nas medidas, identificar a proporção de letras grandes e médias no total do relatório e transformar em percentual para impactar no descritor.

**Informação Obtida:** optou-se pelo RGF referente ao 3º Quadrimestre de 2004, fornecido pela Prefeitura e constante no **Anexo F**. Verificou-se que a maioria, mas não a totalidade das tabelas de demonstrativos estavam com tamanho de letras entre 9 e 11, ou seja, fonte média. Não havia textos ou gráficos. Apenas o Demonstrativo da Despesa com Pessoal estava com letra de tamanho abaixo de 9 em sua tabela. Deste modo, só 1 dos 7 (14%) demonstrativos estava com visualização dificultada, e 86% estava com fácil visualização.

#### **Observações:**

\* É considerada **fácil visualização** (leitura) quanto o tamanho das letras (fonte) seguem os padrões de média ou grande, conforme o seguinte critério:

- Fonte grande: 14 ou mais para texto e 12 ou mais para tabelas, quadros e gráficos.
- Fonte média: 11 ou 13 para texto e 09 ou 11 para tabelas, quadros e gráficos.
- Fonte pequena: abaixo de 11 para texto e abaixo de 09 para tabelas, quadros e gráficos.

\*\* São **elementos** do relatório: textos, gráficos, tabelas e quadros.

(15) Descritor do SubPVE 2.2.3 – Forma de captura de dados dos relatórios pelo usuário		
NI	NR	Descrição
N6		Fornecer CDs ou disquetes, junto aos relatórios impressos, que contenham opções de arquivos para os aplicativos*.
N5	B	Fornecer na Internet opções de arquivos para os aplicativos para <i>download</i> .
N4		Fornecer na Internet, ou outro meio magnético, textos em qualquer formato, que permitam a transição para os aplicativos, com necessidade de pouca formatação. O processo leva até 5 minutos.
N3	N	Fornecer textos em qualquer formato, que permitam a transição para os aplicativos, com necessidade de pouca formatação.
<b>N2</b>		Fornecer textos em qualquer formato, que permitam a transição para aplicativos, com necessidade de muita formatação. O processo leva mais de 5 minutos.
N1		Fornecer textos em qualquer formato, que impossibilitem a transição para os aplicativos, mesmo com esforços de formatação.
		Não fornecer dados em meio eletrônico, o que exige a digitação dos dados por parte do usuário.

**Objetivo Perseguido:** permitir a fácil captura dos dados dos relatórios das contas públicas e seus demonstrativos para inserção em editor de texto e planilha eletrônica, favorecendo o tratamento e a análise dos dados pelos usuários.

**Medida do Descritor:** mede o grau de facilidade / dificuldade que os usuários tem para capturar dados dos relatórios das contas públicas e transferi-los para editor de texto e/ou planilha eletrônica\*, conforme os procedimentos necessários para transição.

**Orientação Prática:** verificar se o município disponibiliza o RGF em versões de editor de texto ou planilha eletrônica. Caso negativo, verificar a possibilidade de transição dos dados da forma que estão e o grau de dificuldade envolvido.

**Informação Obtida:** a Prefeitura não publica versões de seus demonstrativos nos formatos de editor de texto ou de planilha eletrônica. Ao se proceder ao “copiar colar” dos demonstrativos do RGF, referentes ao 3º quadrimestre de 2004, constantes da *homepage* da Prefeitura para o Word e para o Excel, verificou-se a desformatação nas tabelas. Foi exigido muito esforço para uma formatação adequada, além de conhecimentos sobre a operação dos programas. O tempo necessário para formatar cada demonstrativo ultrapassa 5 minutos.

**Observações:**

\* Programas de editor de texto e planilha eletrônica, como o Word e o Excel, do Microsoft Office.

\*\* Muita ou pouca formatação é definida com base no tempo levado para a transição dos dados. Pode levar mais ou menos tempo, dependendo dos conhecimentos dos usuários. Deste modo, assume-se que o usuário possui conhecimentos médios de Word e Excel, o que implica em saber fazer a formatação. O usuário pode demorar mais ou menos de 5 minutos para cada 50 páginas (~10 seg./pág.). Pode-se ainda sofrer influência do estado e da velocidade do computador, que será ignorada nesta pesquisa.

<b>(16) Descritor do SubPVE 2.2.4 – Forma de impressão dos relatórios pelo usuário</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Impressão adequada* diretamente do aplicativo original, sem necessidade de formatação.
<b>N5</b>	B	Impressão adequada com a necessidade apenas de configurar a página (de retrato para paisagem, ou margens, por exemplo).
N4		Impressão adequada somente mediante a transferência do relatório para outro aplicativo que permita a formatação. O processo leva até 5 minutos**.
N3	N	Impressão adequada somente mediante a transferência do relatório para outro aplicativo que permita a formatação. O processo leva mais de 5 minutos.
N2		Impossibilidade de uma impressão adequada por limitação do programa, que ainda implica na impossibilidade de transferência integral para outro aplicativo. A Impressão contém falhas que comprometem a leitura** em <b>menos da metade</b> do relatório.
N1		Impossibilidade de uma impressão adequada por limitação do programa, que ainda implica na impossibilidade de transferência integral para outro aplicativo. A Impressão contém falhas que comprometem a leitura em <b>mais da metade</b> do relatório.
NA		Impossibilidade de imprimir, por limitação do software no qual os relatórios estão disponibilizados.

**Objetivo Perseguido:** fornecer arquivos digitais configurados de forma a permitir a fácil impressão dos relatórios pelos usuários, evitando assim uma impressão inadequada que dificulte ou impossibilite de leitura.

**Medida do Descritor:** identifica se a impressão dos relatórios está adequada\* e o grau de facilidade / dificuldade para formatação\*\* que os usuários tem para imprimir os arquivos digitais.

**Orientação Prática:** testar a impressão do RGF fornecido no melhor meio digital, caso haja mais de uma alternativa. Avaliar se a impressão ficou adequada e o esforço necessário para configuração, caso necessário.

**Informação Obtida:** ao se imprimir os demonstrativos do RGF, relativos ao 3º quadrimestre de 2004, constantes da *homepage* da Prefeitura, verificou-se que os mesmos saíram quebrados e incompletos nas folhas, dificultando e até impedindo a leitura de praticamente todos. Todavia, foi apenas necessário configurar a impressão do navegador da Internet de “retrato” para “paisagem” para que a impressão saísse completa e adequada. Destaca-se que não constava na *homepage* da PMF orientações para impressão.

#### **Observações:**

\* Impressão adequada é aquela livre de imperfeições, configurações e estilos que dificultam a leitura e que independam dos equipamentos normais do usuário (impressora, CPU, etc.).

\*\* Muita ou pouca formatação é definida com base no tempo levado para a transição dos dados. Pode levar mais ou menos tempo, dependendo dos conhecimentos dos usuários. Deste modo, assumindo-se que o usuário possui conhecimentos médios de informática, o que implica em saber fazer a formatação, ele pode demorar mais ou menos de 5 minutos para cada 50 páginas (10 seg./pág.). Pode-se ainda sofrer influência do estado e da velocidade do computador, que será ignorada nesta pesquisa.

\*\*\* Comprometimento da leitura é entendido como a impossibilidade de ler palavras, frases, parágrafos ou páginas, que faça o usuário perder a noção do significado das informações.



<b>(17) Descritor do SubPVE 2.2.5 – Uso de recursos visuais nos relatórios</b> (Grau de Suficiência)		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Bom uso dos recursos visuais* (maneira suficiente**) em todos os trechos***.
N6	B	Bom uso dos recursos visuais (maneira suficiente) em mais da metade dos trechos, sem atingir a totalidade.
N5		Uso regular dos recursos visuais em todos os trechos.
N4	N	Uso regular dos recursos visuais em todos em mais da metade dos trechos, sem atingir a totalidade.
N3		Mau uso dos recursos visuais (maneira insuficiente) em mais da metade dos trechos, sem atingir a totalidade.
N2		Mau uso dos recursos visuais (maneira insuficiente) em todos os trechos.
<b>N1</b>		Não uso de recursos visuais.

**Objetivo Perseguido:** utilizar recursos visuais de maneira suficiente (satisfatória) nos relatórios, visando facilitar a leitura e a compreensão dos conteúdos pelos usuários.

**Medida do Descritor:** mede o grau de suficiência / insuficiência no uso combinado de recursos visuais, conforme a percepção do decisor.

**Orientação Prática:** selecionar relatórios (RGF, RREO e BG). O decisor identificará os trechos\*\*\* e os classificará de acordo com o “bom”, “regular” ou “mau” uso de recursos visuais. Após, identificará a predominância das categorias dos trechos nos relatórios como um todo, para impacto no descritor.

**Informação Obtida:** uma observação dos demonstrativos do RGF, do RREO e do Balanço Geral, relativos ao 3º quadrimestre, ao 6º bimestre e ao exercício de 2004, respectivamente, evidenciou que os mesmos simplesmente não utilizavam os recursos visuais possíveis. Há apenas o atendimento estrito às normas de elaboração dos relatórios.

**Observações:**

Pressupõe-se que recursos visuais auxiliam a compreensão de informações. Não é necessário o uso de todos para que seja suficiente, na percepção do decisor.

\* São considerados recursos visuais para auxílio à compreensão: gráficos, cores, símbolos, imagens ou figuras, e caixas de destaque para textos.

\*\* O entendimento de “suficiente” ou “insuficiente” é percebido no relatório como um todo, e não individualmente por recurso, já que os mesmos recursos se complementam. Esta avaliação visa evitar a pontuação inadequadamente boa de um relatório que utilizou apenas uma vez um recurso qualquer, enquanto teria sido necessário o uso maior do mesmo. Visa também inserir um grau de subjetividade, entendido como necessário, sobre a forma de utilização dos recursos.

\*\*\* Trechos são seções do BG e os RGF e o RREO.



### PVE 2.3 – Foco de Pertinência das Informações nos Relatórios

<b>(18) Descritor do PVE 2.3 – Presença de informações não relevantes nos relatórios</b> (grau de informações não relevantes)		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Nenhuma informação fora do foco de relevância*.
<b>N4</b>	B	Contém informações não relevantes que representam até 25% do relatório.
N3		Contém informações não relevantes que representam de 26 a 50% do relatório.
N2	N	Contém informações não relevantes que representam de 51 a 75% do relatório.
N1		Contém informações não relevantes que representam de 76 a 100% do relatório.

**Objetivo Perseguido:** fornecer nos relatórios apenas informações pertinentes e, particularmente, relevantes aos interesses dos usuários. Com isso, procura-se não confundir ou cansar os usuários com informações inúteis e evitar que o relatório seja maior do que o necessário.

**Medida do Descritor:** mede o grau de presença de informações não relevantes\*, conforme a proporção destas no total do relatório.

**Orientação Prática:** selecionar um ou mais relatórios com **informações sobre a dívida** e identificar as informações relevantes, conforme os critérios do PVF 3. Após, verificar se junto a estas mesmas informações estão outras que não se enquadram como pertinentes. Somar o volume de linhas, parágrafos ou páginas das informações consideradas não pertinentes e dividi-las pelo total de páginas de informações sobre a dívida. Impactar o percentual nos níveis do descritor.

**Informação Obtida:** considerando-se que a Prefeitura não elabora relatórios exclusivos sobre a dívida pública, e que os demais relatórios (RGF, RREO e BG) tratam de diversos assuntos, além de dívida, optou-se por selecionar apenas os demonstrativos do RGF que tratam de dívida e das operações de crédito. Tendo em vista que os demonstrativos do RGF, relativos ao 3º quadrimestre de 2004, ocupam entre uma e duas páginas cada, e que trazem poucas informações diferentes das do foco de pertinência definido no PVF 3, considerou-se que os mesmos estavam praticamente adequados em termos de pertinência.

#### **Observações:**

Não se está medindo se as informações atendem interesses de usuários específicos, mas se estão tratando de assuntos pertinentes, em linhas gerais. A partir disto, informações não pertinentes são aquelas que não estão diretamente ligadas às consideradas relevantes no PVF 3. (Detalhes são não pertinentes?)

\* Informação **fora do foco de relevância** é aquela que não se inclui nos grupo de informações relevantes, definida no PVF a seguir (sobre a dívida), nos relatórios exclusivos sobre a dívida pública. Há uma tolerância para informações detalhadas além do que é inicialmente definido como relevante. São consideradas irrelevantes as informações ou dados que destoam mais do conteúdo enfocado e podem distrair ou confundir o usuário.

## PVE 2.4 – Fornecimento de Informações Complementares aos Relatórios

<b>(19) Descritor do SubPVE 2.4.1 – Disponibilização de canais de comunicação permanente com os usuários</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Manter local físico, telefone e e-mail.
N5	B	Manter local físico e telefone.
N4		Manter local físico e e-mail.
<b>N3</b>	N	Manter local físico apenas.
N2		Manter telefone e/ou e-mail.
N1		Manter outros canais.
NA		Não manter meios de comunicação.

**Objetivo Perseguido:** disponibilizar aos cidadãos canais para comunicação permanente que possibilitem a obtenção de informações complementares aos relatórios e esclarecimentos de dúvidas junto aos responsáveis no poder público.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de canais de comunicação para atendimento dos cidadãos a respeito das contas públicas.

**Orientação Prática:** identificar todos os canais disponibilizados, através de consulta à Internet e de confirmação com o órgão de finanças do município. Após, são impactados no descritor conforme a combinação dos meios.

**Informação Obtida:** a Prefeitura disponibiliza os seguinte canais disponíveis para comunicação: audiências públicas; telefone da SEFIN (Secretaria de Finanças) e do GAPLAN (Gabinete de Planejamento); e pessoalmente para quem comparecer à Prefeitura. Não há e-mail institucional para comunicação, mas há campo para mensagem na *homepage* da PMF. Todavia, na tentativa de obtenção de informações por telefone, o cidadão utilizado deparou-se com a necessidade de formular a pergunta por escrito ao Secretário de Finanças, no prédio da Prefeitura. Deste modo, constituiu meio efetivo para obtenção de informações complementares, a audiência pública e o local físico.

### **Observações:**

Não se está avaliando o número de horas que cada meio fica a disposição durante o dia e a semana, as condições do espaço físico, o tempo para resposta de e-mails, ou se o número de linhas telefônicas ou o atendimento são suficientes.

<b>(20) Descritor do SubPVE 2.4.2 – Atendimento de dúvidas e questionamentos dos usuários</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N3	B	Responderam todas as 3 questões*.
N2	N	Responderam 2 das 3 questões.
<b>N1</b>		Responderam 1 das 3 questões.
NA		Não responderam nenhuma das três questões.

**Objetivo Perseguido:** atender dúvidas e questionamentos dos cidadãos sobre as contas públicas por profissionais responsáveis no município.

**Medida do Descritor:** mede o grau de atendimento, pelo órgão municipal responsável, de solicitações feitas pelos cidadãos a respeito das contas públicas.

**Orientação Prática:** elaborar e encaminhar três questões sobre as contas públicas, por cidadãos desconhecidos da prefeitura e em momentos distintos, para avaliar a resposta dada. Definir um prazo máximo para considerar as questões não respondidas.

**Informação Obtida:** conforme **Apêndice I**, foram atendidas as solicitações apenas de uma das três questões.

**Observações:**

A tempestividade já foi medida antes.

Respostas evasivas ou que não atendam a contento, ou seja, de maneira objetiva, não serão consideradas respostas.

\* São feitas questões de ordem técnica e prática sobre a dívida do município, solicitando esclarecimentos ou dados adicionais.

---

## PVE 2.5 – Ações para Formação dos Usuários

<b>(21) Descritor do PVE 2.5 – Ações educativas da administração para formação dos usuários no entendimento das contas públicas</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Manter eventos* em ciclos permanentes, pelo menos bimestrais, e distribuir materiais** constantemente***.
N6	B	Manter eventos em ciclos permanentes, em períodos trimestrais a semestrais, e distribuir materiais constantemente.
<b>N5</b>		Manter eventos em ciclos permanentes, pelo menos bimestrais, e não distribui materiais.
N4		Manter eventos em ciclos permanentes, pelo menos semestrais, e distribuir materiais esporadicamente.
N3		Manter eventos em ciclos permanentes, em períodos de sete a doze meses (um ano), e distribuir materiais constantemente.
N2	N	Manter eventos em ciclos permanentes, em períodos de sete a doze meses (um ano), e distribuir materiais esporadicamente.
N1		Realizar eventos esporadicamente e distribuir material instrutivo constantemente.
		Realizar eventos esporadicamente e distribuir material instrutivo esporadicamente.
NA		Apenas distribuir material constantemente.
		Apenas distribuir material esporadicamente.
		Não realizar eventos nem distribuir material.

**Objetivo Perseguido:** fornecer multi-meios de aprendizado para os cidadãos que estejam dispostos a aprender a entender e analisar as contas públicas. Busca-a redução das carências de conhecimentos dos cidadãos com o auxílio do poder público.

**Medida do Descritor:** identifica ações educativas existentes, oferecidas pelo poder público municipal, para formação dos usuários no entendimento das contas públicas, e a frequência de realização ou disponibilização.

**Orientação Prática:** identificar todos os eventos e materiais instrutivos oferecidos pelo município relacionados às contas públicas e suas frequências de realização e disponibilização. Confirmar as realizações de eventos e os materiais disponibilizados com a prefeitura, caso existam.

**Informação Obtida:** em entrevista junto a responsável da Prefeitura, , conforme **Apêndice G**, confirmou-se que são realizadas apenas as audiências públicas, de periodicidade bimestral, para avaliar as metas e sempre que da discussão e apresentação do PPA, da LDO e da LOA.

### Observações:

\* Eventos: cursos, seminários, encontros, reuniões, audiências etc. Não são contadas as audiências obrigatórias do orçamento.

\*\* Materiais educativos: cartilhas, folhetos, livros, guias, etc.

\*\*\* Permanente / Constantemente: para a distribuição de materiais significa disponibilidade praticamente permanente do material para os cidadãos, bem como a entrega em eventos de interesse social.

\*\*\*\* Esporadicamente significa sem agenda definida previamente e definido apenas conforme vontade política do momento. Qualquer evento com periodicidade superior a um ano é considerado esporádico.

### PVF 3 – UTILIDADE DAS INFORMAÇÕES SOBRE A GDPM

Explicitação de informações, nos relatórios das contas públicas, com potencial de utilidade para os usuários.

#### PVE 3.1 – Evidenciação do Cumprimento dos Aspectos Legais

##### SubPVE 3.1.1 – Explicitação do Cumprimento dos Limites Legais da Dívida

(22) Descritor do Sub-Sub PVE 3.1.1.1 – Explicitação do cumprimento ou não dos limites legais da dívida		
NI	NR	Descrição
N8		Informar explicitamente* todos os limites, numa única página.
N7	B	Informar explicitamente todos os limites, mas em mais de uma página seguida.
N6		Informar explicitamente todos os limites, mas em pontos diversos do relatório.
N5		Informar explicitamente mais da metade dos limites, em uma ou mais folhas seguidas.
<b>N4</b>		Informa implicitamente**, mais da metade dos limites, em uma ou mais folhas seguidas.
N3	N	Informar explicitamente mais da metade dos limites, em pontos diversos do relatório.
N2		Informa implicitamente, mais da metade dos limites, em pontos diversos do relatório.
N1		Informar menos da metade dos limites.
NA		Não informar nenhum dos limites.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente quais os limites legais existentes que estão relacionados à dívida e se o município cumpriu-os ou não.

**Medida do Descritor:** identifica a proporção dos limites legais informados no relatório em relação ao total existente, e os locais de explicitação no relatório.

**Orientação Prática:** identificar todos os limites existentes ligados à dívida. Nos relatórios das contas públicas, identificar se tais limites estão informados e a forma de explicitação dos mesmos nos relatórios.

**Informação Obtida:** o Demonstrativo dos Limites, do RGF, constante do **Anexo F**, informa em uma única folha os principais limites. Porém, não explicita se houve cumprimento ou descumprimento. É necessário, portanto, que os usuários interpretem o resultado implícito nos valores.

#### Observações:

\* Explicitamente que dizer: manifestar com as palavras “cumpriu” ou “descumpriu” junto a cada limite.

\*\* Implicitamente que dizer: fornecer os dados e deixar que o usuário compare o limite com o desempenho do município, para então dispor de condições para concluir se houve cumprimento ou descumprimento dos limites.

Exigências constantes na CF/88, na LRF e em Resoluções do Senado.

<b>(23) Descritor do Sub-Sub PVE 3.1.1.2 – Explicitação do grau de cumprimento ou não dos limites legais da dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
<b>N4</b>	B	Informou o grau de cumprimento ou de descumprimento* de todos os limites existentes da dívida.
N3		Informou o grau de cumprimento ou de descumprimento de mais da metade dos limites existentes da dívida.
N2	N	Informou apenas o limite máximo em reais e em quanto o município situa-se**, para todos ou mais da metade dos limites existentes da dívida.
N1		Informou referente a menos da metade dos limites existentes da dívida.
NA		Informou apenas o limite máximo em reais e em quanto o município situa-se, para menos da metade dos limites existentes da dívida.
		Não informou o grau nem a comparação do realizado com o limite, em reais.

**Objetivo Perseguido:** informar o grau de cumprimento ou de descumprimento dos limites legais da dívida e das operações de crédito, de modo a permitir que o cidadão conheça a dimensão de atendimento de cada limite, e não apenas se cumpriu ou não.

**Medida do Descritor:** identifica se foi informado o percentual de relação entre a variável chave e o parâmetro para definição dos limites legais.

**Orientação Prática:** identificar todos os limites informados e se para os mesmos foi explicitado o percentual que a variável chave controlada representou do limite legal, expresso percentualmente, em relação a um parâmetro.

**Informação Obtida:** o Demonstrativo dos Limites, do RGF, constante do **Anexo F**, informa os limites legais em reais e em percentual da receita corrente líquida (RCL), bem como o desempenho do município nas mesmas medidas. Deste modo, é possível perceber o grau de cumprimento apenas como percentual da RCL.

**Observações:**

O cumprimento pode estar perto ou longe do descumprimento. Da mesma forma, um descumprimento pode ter sido grande ou pequeno. Permite-se, com esta informação, saber se o município está próximo ou afastado do risco de descumprimento ou se o descumprimento foi por muito ou por pouco.

\* O grau de cumprimento ou de descumprimento é medido percentualmente em relação ao parâmetro definido legalmente.

\*\* Deste modo, o usuário poderia calcular o percentual por conta própria.

**(24) Descritor do Sub-Sub PVE 3.1.1.3 – Explicitação da evolução do cumprimento dos limites legais da dívida**

NI	NR	Descrição
N6		Informou a evolução durante <b>três anos ou mais</b> , para todos os limites.
N5	B	Informou a evolução durante <b>dois anos</b> , para todos os limites.
N4		Informou a evolução durante <b>dois anos ou mais</b> , porém sem abranger todos os limites, mas acima da metade deles.
<b>N3</b>	N	Informou a evolução nos períodos internos de apenas <b>um ano</b> , para todos os limites.
N2		Informou a evolução nos períodos internos de apenas <b>um ano</b> , porém sem abranger todos os limites, mas acima da metade deles.
N1		Informou os valores de apenas um período ou data no relatório.
NA		Informou a evolução durante <b>dois anos ou mais</b> , porém sem abranger todos os limites, abaixo da metade deles.
		Informou a evolução nos períodos internos de apenas <b>um ano</b> , para todos os limites, porém sem abranger todos os limites, mas abaixo da metade deles.

**Objetivo Perseguido:** informar num mesmo relatório a evolução num período plurianual do cumprimento ou descumprimento dos limites legais, de modo a facilitar a avaliação do histórico de obediência ou não à legislação.

**Medida do Descritor:** mede o número de anos abrangidos no relatório para a demonstração da apuração dos limites legais existentes.

**Orientação Prática:** identificar todos os limites informados no relatório e se estes trazem dados de mais de um ano. Verificar, ainda, se são fornecidos dados de mais de um ano para mais ou menos da metade dos limites.

**Informação Obtida:** o Demonstrativo dos Limites, do RGF, constante do **Anexo F**, informa valores apenas de um período.

**Observações:**

Pode ser de um único período (quadrimestre, semestre ou ano), ou abranger mais de um período num mesmo relatório.

<b>(25) Descritor do SubPVE 3.1.2 – Explicitação do cumprimento ou não das metas fiscais ligadas à dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Explicitar* todos**, em até duas páginas seguidas do relatório.
N5	B	Explicitar todos, mas em mais de duas páginas seguidas ou em pontos diversos do relatório.
N4		Não explicitar todos, mas mais da metade, em até duas páginas seguidas.
N3	N	Não explicitar todos, mas mais da metade, em mais de duas páginas seguidas ou em pontos diversos do relatório.
N2		Explicitar menos da metade.
<b><u>N1</u></b>		Não explicitar se cumpriu ou não, mas disponibilizar dados, para todos ou mais da metade, para que o usuário possa comparar a meta com o realizado.
		Não explicitar se cumpriu ou não, mas disponibilizar dados, para menos da metade, para que o usuário possa comparar a meta com o realizado.
		Não explicitar nem disponibilizar dados suficientes.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente, no próprio relatório das contas públicas, quais as metas fiscais relacionadas à dívida e se o município cumpriu-as ou não.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de explicitação do cumprimento ou não das metas fiscais, no próprio relatório.

**Orientação Prática:** identificar se as metas fiscais da LDO estão informadas nos relatórios das contas públicas que tratam da dívida. Verificar no RGF, RREO e BG e, se existir, em relatório próprio sobre a dívida.

**Informação Obtida:** nos relatórios das contas públicas não são informadas as metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). O anexo de metas da LDO não está disponível na Internet, nem junto às contas públicas, mas apenas mediante solicitação à Prefeitura, situação ocorrida neste caso.

**Observações:**

\* Explicitar quer dizer: informar claramente, com todas as palavras, se cumpriu ou não cada meta.

\*\* “Todos” quer dizer: cumprimento ou descumprimentos das metas fiscais da dívida.



<b>(26) Descritor do SubPVE 3.1.3 – Explicitação dos apontamentos do Tribunal de Contas</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N4	B	Apresentou todos os apontamentos* referentes aos períodos abrangidos
N3		Apresentou metade ou mais dos apontamentos (sem ser todos) e/ou compreendeu metade ou mais dos períodos abrangidos (sem ser todos).
N2	N	Apresentou menos da metade dos apontamentos e/ou compreendeu menos da metade dos períodos abrangidos.
<b>N1</b>		Não apresentou no relatório.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente, no próprio relatório das contas públicas, quais os apontamentos das auditorias feitas pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE) a respeito da dívida, especialmente no que tange a irregularidades ou impropriedades.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de explicitação, no relatório, dos apontamentos de auditorias do TCE relativos à dívida.

**Orientação Prática:** identificar se os apontamentos do TCE estão informadas nos relatórios das contas públicas que tratam da dívida. Verificar no RGF, RREO e BG e, se existir, em relatório próprio sobre a dívida. Se constarem, verificar se atingem todos os períodos do relatório e se abrangem mais ou menos da metade dos apontamentos do TCE.

**Informação Obtida:** nos relatórios das contas públicas não são informados os apontamentos do Tribunal de Contas do Estado (TCE/SC). Os apontamentos só podem ser obtidos na *homepage* do próprio Tribunal, referentes aos relatórios da LRF, situação ocorrida neste caso.

**Observações:**

Poderia-se expandir para as constatações da STN, da CGU e do TCU.

\* Constatações, ressalvas e conclusões do TCE sobre a dívida.

---

### PVE 3.2 – Evidenciação da Dívida Pública

<b>(27) Descritor do SubPVE 3.2.1 – Explicitação do montante da dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
<b>N3</b>	B	Informa diretamente (explicita) o total.
N2	N	Permite a fácil totalização, com a necessidade de soma simples, de valores constantes numa ou duas páginas seguidas.
N1		Permite a totalização, mas com a necessidade de soma de valores constantes em mais de duas páginas ou em páginas descontínuas.
NA		Não permite a totalização em função de omitir partes dos elementos* ou da necessidade de ajustes com cálculos (além da soma simples) para apuração do total.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente o valor do total de compromissos financeiros (dívidas) do município, evitando que sejam omitidos valores.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de explicitação, no relatório, do montante (valor total) da dívida do município como um todo, ou seja, se abrange todas as dívidas das administrações direta e indireta.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se em demonstrativos ou em textos está indicado que determinado valor representa o total da dívida do município numa ou mais datas. Verificar se tais dados são parciais ou incompletos em termos de dívidas e órgãos da administração abrangidos.

**Informação obtida:** no Demonstrativo da Dívida Consolidada, do RGF, constante no **Anexo F** e no Balanço Patrimonial, constante na Tabela 19, é possível verificar diretamente os valores totais da dívida pública municipal.

**Observações:**

\* No Balanço Geral podem ser fornecidos valores apenas da administração direta. Todavia, a LRF exige que no RGF e RREO estejam abrangidos nos valores das dívidas relativas às entidades também da administração indireta, conforme seu art. 2º.

<b>(28) Descritor do SubPVE 3.2.2 – Explicitação da composição (formas e valores) da dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
<b>N3</b>	B	Informa de maneira direta (explicita) a composição de todas as formas de dívidas* assumidas pelo município como um todo, com valores para cada elemento componente.
N2	N	Informa a composição de maneira resumida**, com valores para cada elemento componente.
N1		Informa a composição incompleta, ou seja, faltando elementos para formação do todo, com valores para cada elemento componente.
NA		Informa a composição completa ou resumida, mas não informar os valores específicos para cada elemento componente.
		Não informa a composição de nenhuma forma.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a composição das dívidas do município, que conduz à totalização, de acordo com a forma ou natureza das mesmas.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de explicitação, no relatório, da composição das formas de dívidas existentes no município, e se a composição está completa ou resumida.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se em demonstrativos ou em textos estão indicadas as formas de dívidas que compõe o total. Identificar se a composição é completa ou resumida.

**Informação obtida:** no Demonstrativo da Dívida Consolidada, do RGF, constante no **Anexo F** e no Balanço Patrimonial, constante na Tabela 19, é possível verificar a composição da dívida, de modo considerado sintético e suficiente, conforme padrões legais.

**Observações:**

\* São formas de dívidas: contratos, títulos, leasing, etc.

\*\* Classificação mínima constante no balanço patrimonial:

- Passivo Financeiro (dívida fluante ou administrativa), subdividida em: Restos a Pagar; Serviço da Dívida a Pagar; Depósitos; e Débitos em Tesouraria.
- Passivo Permanente (dívida fundada ou consolidada), subdividida em: Interna; Externa; e Diversos.

<b>(29) Descritor do SubPVE 3.2.3 – Explicitação da divisão da dívida entre os órgãos da administração</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N4	B	Informar de maneira direta (explicitar) a divisão do montante da dívida para cada órgão da administração* responsável pela assunção, quando a identificação é possível, nomeando-os.
N3		Informar da divisão da dívida entre os poderes da adm. direta e os órgãos genéricos da adm. Indireta, ou seja, sem nomear os órgãos específicos.
<b>N2</b>	N	Informar de maneira direta (explicitar) apenas a divisão do montante dos restos a pagar para cada órgão da administração* responsável pela assunção.
N1		Informar os órgãos responsáveis pela dívida, em qualquer grau de detalhamento, sem informar o montante relativo a cada.
NA		Não apresentar nenhuma espécie de divisão.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a divisão das dívidas entre os órgãos da administração do município, de acordo com as responsabilidades da assunção identificáveis.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de explicitação, no relatório, da divisão da dívida entre órgãos do município e o grau de detalhamento dos mesmos.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se em demonstrativos ou em textos está indicada a divisão do montante da dívida entre os órgãos responsáveis. Observar ainda o nível de detalhamento: se está abrangendo administração direta e indireta; se está indicando os órgãos genéricos; se está indicando os órgãos específicos; se está apresentando valores para cada poder e órgão ou se o valor é global.

**Informação obtida:** no Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar, do RGF, constante no **Anexo F**, estão especificados todos os órgãos da administração responsáveis pelos restos a pagar. Para a dívida consolidada não é feita nem mesmo a distinção entre a administração direta e a indireta.

**Observações:**

A dívida pode ser de responsabilidade ou ter sido motivada por demandas financeiras de órgãos específicos da administração direta ou indireta.

\* Órgãos da administração entendidos como: poderes, secretarias, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, componentes das administrações direta e indireta.

<b>(30) Descritor do SubPVE 3.2.4 – Explicitação da evolução dos saldos da dívida entre os períodos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Apresenta todos* os valores com comparativo de no mínimo <b>três anos, com ajuste monetário**</b> .
N5	B	Apresenta todos os valores com comparativo de no mínimo <b>três anos, sem ajuste monetário</b> .
N4		Apresenta todos os valores com comparativo de <b>dois anos, com ajuste monetário</b> .
<b>N3</b>		Apresenta todos os valores com comparativo de <b>dois anos, sem ajuste monetário</b> .
N2	N	Apresenta mais da metade dos dados (sem ser a totalidade), com comparativo de <b>dois anos ou mais</b> .
N1		Apresenta todos os valores apenas de um ano completo.
NA		Apresenta os dados relativos aos períodos incompletos de um ano.
		Não apresenta comparativos de dados entre os anos.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a evolução dos saldos plurianuais da dívida, num mesmo demonstrativo, de modo a permitir a percepção do crescimento ou redução dos valores.

**Medida do Descritor:** identifica a existência de explicitação, no mesmo relatório, da evolução da dívida entre os anos, e do ajuste monetário necessário.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas, em demonstrativos, se são apresentados valores comparativos de anos e períodos. Observar na metodologia, se são oferecidos valores com alguma espécie de ajuste da inflação do período. Verificar se os valores atingem a totalidade ou não dos dados.

**Informação Obtida:** no demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, do RGF, constante no **Anexo F**, constam apenas valores de um ano, incluindo seus períodos internos, e do exercício anterior, nos moldes legais. Deste modo, estão abrangidos dois anos, sem ajuste monetário.

**Observações:**

\* Todos os dados, com margem de alguns poucos faltantes.

\*\* Ajuste monetário feito com o uso da variação de algum índice de preços. Assume-se que dados de um único ano e seus períodos internos podem dispensar ajuste monetário. Sem alguma forma de ajuste, não se tem uma percepção adequada da evolução.

### PVE 3.3 – Evidenciação das Operações de Crédito

(31) Descritor do SubPVE 3.3.1 – Explicitação do total das dívidas assumidas num período		
NI	NR	Descrição
N3	B	Informar diretamente (explicitar) o total.
N2	N	Permitir a fácil totalização, com a necessidade de soma simples, de valores constantes em uma ou duas páginas.
N1		Permitir a totalização, mas com a necessidade de soma de valores constantes em mais de duas páginas.
NA		Não permite a totalização em função de omitir partes dos elementos ou da necessidade de ajustes com cálculos (além da soma simples) para apuração do total.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente o valor do total das operações de crédito assumidas pelo município num período, evitando que sejam omitidos valores.

**Medida do Descritor:** a existência de explicitação no relatório do valor total das operações de crédito do município como um todo, ou seja, as administrações direta e indireta, conforme o definido na LRF.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se em demonstrativos ou em textos está indicado que determinado valor representa o total das operações de crédito realizadas pelo município em um ou mais períodos.

**Informação Obtida:** no Demonstrativo das Operações de Crédito, do RGF, constante no Anexo F, é explicitado o total das operações de crédito.

**Observações:**

\* No balanço Geral podem ser fornecidos valores apenas da administração direta. Todavia, a LRF exige que no RGF e RREO estejam abrangidos nos valores das dívidas relativas às entidades também da administração indireta, conforme seu art. 2º.

<b>(32) Descritor do SubPVE 3.3.2 – Explicitação da composição (formas e valores) das operações de crédito realizadas</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
<b>N3</b>	B	Informar de maneira direta (explicitar) a composição de todas as formas* de operações de crédito realizadas pelo município como um todo, com valores para cada elemento** componente.
N2	N	Informar a composição de maneira resumida*, com valores para cada elemento componente.
N1		Informar a composição incompleta, ou seja, faltando elementos para formação do todo, com valores para cada elemento componente.
		Informar a composição completa ou resumida, mas não informar os valores específicos para cada elemento componente.
NA		Não informar a composição de nenhuma forma.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a composição, em termos de formas e valores que permitem a totalização, das operações de crédito realizadas pelo município num período.

**Medida do Descritor:** verifica se estão explicitados no relatório os elementos componentes das operações de crédito do município.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se estão indicadas as operações de créditos realizadas, no detalhe de forma e valores.

**Informação Obtida:** no Demonstrativo das Operações de Crédito, do RGF, constante no **Anexo F**, é explicitada composição (formas e valores) das operações de crédito realizadas.

**Observações:**

\* São Formas básicas: Operações de Crédito Internas; Operações de Crédito Externas; e Operações de Antecipação da Receita Orçamentária.

\*\* São elementos componentes das formas: contratos, títulos, leasing, etc.

<b>(33) Descritor do SubPVE 3.3.3 – Explicitação dos órgãos da administração responsáveis pela assunção das operações de crédito</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N4	B	Informar de maneira direta (explicitar) a divisão das operações de crédito relativas a cada órgão da administração* responsável pela assunção, quando a identificação é possível, nomeando-os.
N3	N	Informar os poderes da adm. direta e os órgãos genéricos da adm. Indireta, ou seja, sem nomear os órgãos específicos.
N2		Informar a divisão e os valores apenas para os órgãos da administração direta, quando a identificação é possível, nomeando-os.
<b>N1</b>		Não apresentar nenhuma espécie de divisão.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente quais órgãos da administração foram responsáveis pelas operações de crédito realizadas no município num período, quando identificáveis.

**Medida do Descritor:** verifica se estão explicitados no relatório os órgãos responsáveis pelas operações de crédito do município.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas, seções referentes às operações de crédito, se estão indicados os órgãos\* responsáveis pelas operações, com os valores referentes a cada.

**Informação Obtida:** no Demonstrativo das Operações de Crédito, do RGF, constante no **Anexo F**, não estão explicitados os órgãos da administração responsáveis pela assunção das operações de crédito. Não é feita nem mesmo a distinção entre administração direta e indireta.

**Observações:**

\* Órgãos da administração entendidos como: poderes, secretarias, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, componentes das administrações direta e indireta.

---



<b>(34) Descritor do SubPVE 3.3.4 – Explicitação da evolução dos valores das operações de crédito entre os períodos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Apresenta todos* os valores com comparativo de no mínimo três anos, <b>com ajuste</b> monetário**.
N5	B	Apresenta todos* os valores com comparativo de no mínimo três anos, <b>sem ajuste</b> monetário.
N4		Apresenta todos os valores com comparativo de dois anos, <b>com ajuste</b> monetário.
N3	N	Apresenta todos os valores com comparativo de dois anos, <b>sem ajuste</b> monetário.
N2		Não apresenta a totalidade dos dados, porém mais da metade deles, com comparativo de dois anos ou mais.
<b>N1</b>		Apresenta todos os valores apenas de um ano.
NA		Apresenta os dados relativos aos períodos incompletos de um ano.
		Não apresenta comparativos de dados entre os anos ou entre períodos.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a evolução dos valores totais das operações de crédito num período plurianual, de modo a permitir a percepção do crescimento ou redução.

**Medida do Descritor:** a existência de explicitação no relatório da evolução do montante das operações de crédito entre os órgãos do município.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas, em demonstrativos, se são apresentados valores comparativos de anos e períodos. Observar na metodologia, se são oferecidos valores com alguma espécie de ajuste da inflação do período. Verificar se os valores atingem a totalidade ou não dos dados.

**Informação Obtida:** no Demonstrativo das Operações de Crédito, do RGF, constante no **Anexo F**, são apresentados valores das operações de crédito apenas do ano de referência.

**Observações:**

\* Todos os dados, com margem de alguns poucos faltantes.

\*\* Ajuste monetário feito com o uso da variação de algum índice de preços. Assume-se que dados de um único ano e seus períodos internos podem dispensar ajuste monetário. Sem alguma forma de ajuste, não se tem uma percepção adequada da evolução.

<b>(35) Descritor do SubPVE 3.3.5 – Explicitação das taxas de juros assumidas nas operações de crédito</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Apresenta as taxas de juros* individualmente por operação de crédito e na média ponderada** de todas.
N6	B	Apresenta as taxas de juros individualmente por operação de crédito.
N5		Apresenta as taxas de juros na média ponderada de cada forma básica*** de operação.
N4		Apresenta as taxas de juros assumidas na média ponderada de todas.
N3	N	Apresenta as taxas de juros assumidas na média simples de todas.
N2		Apresenta as taxas de juros parcialmente para mais da metade**** (sem a totalidade) das operações.
<b>N1</b>		Permite apuração indireta aproximada das taxas de juros e encargos, mediante cálculos da relação entre juros e montante da dívida.
NA		Não fornece nem permite apuração dos juros e encargos assumidos.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente as taxas percentuais de juros e encargos incidentes sobre as dívidas, que foram assumidas nas operações de crédito, permitindo a avaliação do custo do capital (principal).

**Medida do Descritor:** a existência de explicitação das taxas de juros assumidas para as operações e dívidas vigentes.

**Orientação Prática:** verificar se nos relatórios e demonstrativos, referentes às despesas derivadas da dívida, estão colocadas as taxas de juros de cada operação, das formas básicas e da média de todas. Abrange todas as dívidas vigentes, provenientes de operações de crédito não apenas do último período.

**Informação Obtida:** nos demonstrativos do RGF e RREO, bem como no BG, não são informadas as taxas de juros das dívidas assumidas. No entanto, mediante divisão das despesas com juros e encargos da dívida (constante do Balanço Orçamentário) pelo saldo da dívida consolidada, pode-se obter uma taxa de juros média aproximada. Todavia, esta técnica guarda muitas imperfeições e só é possível para os usuários com conhecimentos específicos.

**Observações:**

\* Taxa de juros, considerando ainda os demais encargos que se arcou.

\*\* Média ponderada pelo volume de capital obtido em cada operação.

\*\*\* São Formas básicas: Operações de Crédito Internas; Operações de Crédito Externas; e Operações de Antecipação da Receita Orçamentária.

\*\*\*\* Referência em relação ao valor total em reais.

<b>(36) Descritor do SubPVE 3.3.6 - Explicitação das finalidades das operações de crédito realizadas</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Apresenta a finalidade detalhada* para todas as operações de crédito expressivas**.
N4	B	Apresenta a finalidade detalhada para todas as operações de crédito realizadas.
N3		Apresenta a finalidade genérica*** para todas as operações de crédito expressivas.
N2	N	Apresenta a finalidade genérica para todas as operações de crédito realizadas.
<b>N1</b>		Apresenta apenas se são operações de crédito orçamentárias ou por antecipação da receita orçamentária (ARO).
NA		Não apresenta as finalidades das operações de crédito.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente as finalidades para as quais foram criadas as operações de crédito, permitindo que sejam avaliadas a justificativas e destinos das mesmas.

**Medida do Descritor:** a indicação das finalidades das operações de crédito nos relatórios.

**Orientação Prática:** verificar se há uma listagem das operações de crédito realizadas e se há a possibilidade de identificação das operações expressivas\*\*. Verificar se estão identificadas as finalidades detalhadas\* ou resumidas\*\*\*. Verificar, ainda, se as finalidades são colocadas para todas, para mais ou para menos da metade das operações.

**Informação Obtida:** no Demonstrativo das Operações de Crédito, do RGF, constante no **Anexo F**, são apresentados valores das operações de crédito divididas em internas e externas, e em orçamentárias e por antecipação da receita orçamentária. Não há detalhamento das finalidades, apenas siglas das origens dos recursos.

**Observações:**

\* Finalidade detalhada da operação de crédito; indicar a obra, ação ou motivação particular para cada operação realizada.

\*\* Operação de crédito expressiva é aquela que representa 10% ou mais do total das operações realizadas no período.

\*\*\* Finalidade ou natureza genérica ou resumida é a que informa se a dívida foi realizada para: suprir déficit orçamentário; ou suprir déficit financeiro. Pode ainda indicar o tipo de despesa que está cobrindo de recursos.

### PVE 3.4 – Evidenciação das Despesas Associadas à Dívida

<b>(37) Descritor do SubPVE 3.4.1 - Explicitação do total das despesas associadas à dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N4	B	Informa de maneira direta (explicitar) o total.
N3		Permite a fácil totalização, com a necessidade de soma simples entre seus componentes constantes em uma única página de demonstrativo específico sobre a dívida
<b>N2</b>	N	Permite a fácil totalização, com a necessidade de soma simples entre seus componentes constante em até duas páginas seguidas.
N1		Permite a totalização, mas com a necessidade de soma de valores constantes em mais de duas páginas sequenciais ou em páginas não sequenciais.
NA		Não permite a totalização em função de <b>omitir parte dos elementos</b> , porém menos da metade deles.
		Dificulta a totalização em função na <b>necessidade de ajustes</b> (cálculos além da soma) para apuração.
		Não permite a totalização em função de <b>omitir a maior parte dos elementos</b> .
		Não informa a totalização mesmo que parcial nem permite a apuração mediante ajustes.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente o valor do total das despesas associadas à dívida do município num período, evitando haja omissão de valores que impedem a percepção de todas as despesas orçamentárias provenientes das dívidas.

**Medida do Descritor:** a existência de explicitação no relatório do valor total das despesas associadas à dívida.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se em demonstrativos ou em textos está indicado que determinado valor representa o total das despesas associadas à dívida do município num ou mais períodos. Verificar se os dados estão num ou mais páginas e se estas são sequenciais.

**Informação Obtida:** no Balanço Orçamentário, do RREO, constante no conforme classificações da Portaria nº 163/2001, constam entre as despesas as contas “juros e encargos da dívida” e “amortização da dívida”. Tais despesas estão em meios às demais despesas orçamentárias, de modo que há a necessidade de saber localizá-las no demonstrativo.

---

<b>(38) Descritor do SubPVE 3.4.2 - Explicitação da composição (formas e valores) das despesas associadas à dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
<b>N3</b>	B	Informa de maneira direta (explicitar) a composição de todas as formas de despesas* realizadas pelo município como um todo, com valores para cada elemento componente.
N2	N	Informa a composição de maneira resumida*, com valores para cada despesa componente.
N1		Informa a composição incompleta, ou seja, faltando despesas para formação do todo, com valores para cada elemento componente. Mais da metade das despesas.
NA		Informa a composição incompleta, ou seja, faltando despesas para formação do todo, com valores para cada elemento componente. Menos da metade das despesas.
		Informa a composição completa ou resumida <b>total</b> , mas não informa os valores específicos para cada despesa componente.
		Informa a composição completa ou resumida <b>de forma incompleta</b> , mas não informa os valores específicos para cada despesa componente.
		Não informa a composição de nenhuma forma.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a composição, em termos de formas e valores que permitem a totalização, das despesas associadas às dívidas do município num período.

**Medida do Descritor:** verifica se estão explicitados no relatório os elementos componentes das dívidas do município.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se estão indicadas as despesas associadas à dívida, no detalhe de forma e valores.

**Informação Obtida:** no Balanço Orçamentário, do RREO, constam entre as despesas os grupos de contas “juros e encargos da dívida” e “amortização da dívida”, que não estão desmembrados. Todavia, no Balanço Geral, há um demonstrativo de especificação da natureza da despesa consolidada. Verificou-se neste último demonstrativo a existência dos desmembramentos completos.

**Observações:**

\* Formas ou elementos componentes das despesas associadas à dívida são: juros, encargos e amortização. Os demais níveis definidos na Portaria STN nº 163/01 podem ser dispensados.

---

<b>(39) Descritor do SubPVE 3.4.3 – Explicitação da evolução das despesas associadas à dívida entre os períodos</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N5		Apresenta todos* os valores com comparativo de no mínimo <b>três anos, com ajuste monetário**</b> .
N4	B	Apresenta todos* os valores com comparativo de no mínimo <b>três anos, sem ajuste monetário</b> .
N3		Apresenta todos os valores com comparativo de <b>dois anos, com ajuste monetário</b> .
N2	N	Apresenta todos os valores com comparativo de <b>dois anos, sem ajuste monetário</b> .
<b>N1</b>		Apresenta todos os valores apenas de <b>um ano</b> .
NA		Não apresenta a totalidade dos dados, porém <b>mais da metade</b> deles com comparativo de dois anos ou mais e pelo menos de um ano.
		Apresenta os dados relativos aos períodos incompletos de um ano ou para menos da metade dos dados.
		Não apresenta comparativos de dados entre os anos ou entre períodos.

**Objetivo Perseguido:** informar explicitamente a evolução dos valores das despesas decorrentes da dívida em período plurianual, de modo a permitir a percepção do crescimento ou redução dos valores.

**Medida do Descritor:** a existência de explicitação no relatório da evolução do montante das operações de crédito entre os órgãos do município.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas, em demonstrativos, se são apresentados valores comparativos de anos e períodos. Observar na metodologia, se são oferecidos valores com alguma espécie de ajuste da inflação do período. Verificar se os valores atingem a totalidade ou não dos dados.

**Informação Obtida:** no Balanço Orçamentário, do RREO, contam valores da evolução das referidas despesas apenas dentro do exercício financeiro.

**Observações:**

\* Todos os dados, com margem de alguns faltantes.

\*\* Ajuste monetário feito com o uso da variação de algum índice de preços. Assume-se que dados de um único ano e seus períodos internos podem dispensar ajuste monetário. Sem alguma forma de ajuste, não se tem uma percepção adequada da evolução.

### PVE 3.5 – Evidenciação da Expressividade, Riscos e Justificativas para a Dívida

#### SubPVE 3.5.1 – Comparação de variáveis chaves da dívida do município com as de outros entes

(40) Descritor do Sub-SubPVE 3.5.1.1 – Abrangência de variáveis chaves nas comparações		
NI	NR	Descrição
N8		Abrangeu todas as variáveis chaves*. (10/10)
N7	B	Abrangeu de 8 a 9 das variáveis chaves. (8 a 9/10)
N6		Abrangeu de 6 a 7 das variáveis chaves. (6 a 7/10)
N5		Abrangeu de 4 a 5 das variáveis chaves. (4 a 5/10)
N4	N	Abrangeu de 2 a 3 das variáveis chaves. (2 a 3/10)
N3		Abrangeu uma única das variáveis chaves. (1/10)
N2		Não abrangiu nenhuma das variáveis chaves. (0/10)
<b>N1</b>		Não apresentou comparações.

**Objetivo Perseguido:** fornecer, no próprio relatório das contas públicas do município, comparações de determinadas variáveis chaves para a percepção da dívida do município, com as de outros municípios. Permite que os usuários percebam como o seu município está situado em relação a outros sem a necessidade de recorrer diretamente às contas dos outros municípios.

**Medida do Descritor:** mede o número de variáveis chaves abrangidas na comparação entre entes.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se é feita comparação com outros entes. Caso sejam, verificar se as variáveis comparadas coincidem com as listadas.

**Informação Obtida:** os relatórios publicados pela Prefeitura não apresentam nenhuma espécie de comparação das contas públicas do Município com as contas de outros entes.

#### Observações:

\* Variáveis chaves definidas:

- (1) Total da dívida
- (2) Composição básica da dívida
- (3) Total das operações de crédito
- (4) Composição básica das operações de crédito
- (5) Total das despesas associadas à dívida
- (6) Composição básica das despesas associadas à dívida
- (7) Relação das dívidas com os ativos
- (8) Relação das dívidas com as receitas
- (9) Relação das despesas da dívida com outras despesas
- (10) Taxas de juros e encargos

<b>(41) Descritor do Sub-SubPVE 3.5.1.2 – Natureza dos entes comparados</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Comparação com médias de municípios selecionados por características compatíveis* e com médias regionais (micro-região ou estado-membro).
N6	B	Comparação com médias regionais.
N5		Comparação com médias nacionais.
N4		Comparação com um único município selecionado por características compatíveis.
N3	N	Comparação com amostra (dois ou mais) aleatória ou não justificada de municípios.
N2		Comparação com um único município selecionado sem justificativa.
<b>N1</b>		Não houve comparação com outros entes.

**Objetivo Perseguido:** permitir a comparação das variáveis chaves do município com outros entes adequados para isto, evitando comparações tendenciosas em função da seleção de amostras inadequadas.

**Medida do Descritor:** identificar a natureza de compatibilidade dos entes com os quais está sendo feita a comparação.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se é feita comparação com outros entes. Caso sejam, verificar com quais entes estão sendo feitas as comparações e se há justificativas para a escolha dos mesmos.

**Informação Obtida:** os relatórios publicados pela Prefeitura não apresentam nenhuma espécie de comparação das contas públicas do Município com as contas de outros entes.

**Observações:**

\* Características compatíveis envolvem aspectos como: volume de receitas; relação dívida com receita; número de habitantes; perfil econômico.

---



<b>(42) SubPVE 3.5.2 – Comparação de variáveis chaves da dívida com outras variáveis internas e externas (Existência de índices)</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6	B	Abrangeu todas as relações chaves*. (5/5)
N5		Abrangeu 4 das relações chaves. (4/5)
N4	N	Abrangeu 3 das relações chaves. (3/5)
N3		Abrangeu 2 das relações chaves. (2/5)
N2		Abrangeu uma única das relações chaves. (1/5)
<b>N1</b>		Não abrangeu nenhuma das relações chave. (0/10)

**Objetivo Perseguido:** fornecer, no próprio relatório das contas públicas do município, comparações de determinadas relações entre variáveis chaves internas e externas, para a percepção da dívida do município. Permite que os usuários percebam determinadas grandezas e relações, sem a necessidade de recorrer diretamente à dados externos às contas do município.

**Medida do Descritor:** mede o número de variáveis chaves abrangidas na comparação entre entes.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se constam as relações chaves. Somar as ocorrências.

**Informação Obtida:** os relatórios publicados pela Prefeitura não apresentam nenhuma espécie de comparação entre variáveis chaves, nas formas de índices ou de valores monetários.

**Observações:**

Tais comparações e relações devem constar nos relatórios das contas públicas.

\* São relações chaves:

- (1) Dívida e riqueza gerada no município (relação dívida / PIB local)
- (2) Comprometimento de receitas com despesas derivadas de dívidas (relação da dívida total ou da consolidada líquida com a receita corrente líquida ou a receita total)
- (3) Inibição de investimentos (relação das despesas decorrentes da dívida com as despesas com investimentos e inversões financeiras)
- (4) Grau de endividamento (relação da dívida total com o ativo total)
- (5) Liquidez (relação do ativo financeiro com o passivo financeiro)

### Descritor do SubPVE 3.5.3 – Apresentação de projeções para o futuro da dívida

<b>(43) Descritor do Sub-SubPVE 3.5.3.1 – Abrangência de variáveis chaves nas projeções</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Abrangeu todas as variáveis chaves*. (10/10)
N6	B	Abrangeu de 8 a 9 das variáveis chaves. (8 a 9/10)
N5		Abrangeu 6 a 7 das variáveis chaves. (6 a 7/10)
N4		Abrangeu 4 a 5 das variáveis chaves. (4 a 5/10)
N3	N	Abrangeu 2 a 3 das variáveis chaves. (2 a 3/10)
N2		Abrangeu uma única das variáveis chaves. (1/10)
<b>N1</b>		Não abrangiu nenhuma variável chave. (0/10)

**Objetivo Perseguido:** fornecer projeções para o futuro da dívida através de determinadas variáveis chaves, de forma a permitir que os usuários vislumbrem um cenário futuro provável para a dívida do município e suas conseqüências.

**Medida do Descritor:** mede o número de variáveis chaves abrangidas nas projeções.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se constam projeções. Caso constem, verificar se essas abrangem as variáveis definidas como chaves.

**Informação Obtida:** os relatórios publicados pela Prefeitura não apresentam nenhuma espécie de projeção de valores. Em entrevista à responsável na Prefeitura, verificou-se que as projeções só são apresentadas em relatórios gerenciais internos, não publicados. Quanto à dívida, a SEFIN realiza projeções para um ano no futuro (até 2006), sob a perspectiva dos desembolsos e de contratos futuros.

**Observações:**

\* Variáveis chaves:

- (1) Total da dívida
  - (2) Composição básica da dívida
  - (3) Total das despesas associadas à dívida
  - (4) Composição básica das despesas associadas à dívida
  - (5) Relação das dívidas com as receitas
  - (6) Relação das despesas da dívida com outras despesas
  - (7) Dívida e riqueza gerada no município (relação dívida / PIB local)
  - (8) Resultado primário
  - (9) Resultado nominal
  - (10) Necessidade de financiamento
-

<b>(44) Descritor do Sub-SubPVE 3.5.3.2 – Anos projetados para o futuro</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Seis anos ou mais para o futuro, para a mais da metade das variáveis chaves*.
N6	B	Quatro a cinco anos para o futuro, para a mais da metade das variáveis chaves.
N5		Dois a três anos para o futuro, para mais da metade das variáveis chaves.
N4		Um ano para o futuro, para a mais da metade das variáveis chaves.
N3	N	Dois anos ou mais para menos da metade das variáveis chaves.
N2		Um ano para o futuro, para a menos da metade das variáveis chaves.
<b>N1</b>		Nenhuma projeção.

**Objetivo Perseguido:** fornecer, no próprio relatório das contas públicas, projeções das variáveis chaves da dívida num horizonte adequado de tempo para o futuro, evitando projeções incompletas ou apenas de curto e médio prazo.

**Medida do Descritor:** mede o número de anos para o futuro em que foi feita projeção e a abrangência das principais variáveis chaves definidas no descritor anterior.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se constam projeções. Caso constem, verificar o número de anos para o futuro projetados para as variáveis chaves abrangidas.

**Informações Obtidas:** os relatórios das contas publicadas pela Prefeitura não apresentam nenhuma espécie de projeção de variáveis.

**Observações:**

Acima de cinco anos considera-se longo prazo. Até cinco anos é médio prazo. Até um ano é curto prazo.

\* São as variáveis chaves utilizadas no Descritor anterior (Sub-SubPVE 3.5.3.1).

<b>(45) Descritor do SubPVE 3.5.4 – Indicação de riscos e consequências associadas à dívida</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N7		Constam <b>todos</b> os riscos* e consequências** da dívida, em <b>uma ou duas seções</b> dos relatórios.
N6	B	Constam <b>todos</b> os riscos e consequências, distribuídos em <b>diversas seções</b> dos relatórios.
N5		<b>Não</b> constam todos os riscos e consequências da dívida, porém <b>mais da metade</b> , em <b>uma ou duas seções</b> dos relatórios.
N4	N	<b>Não</b> constam todos os riscos e consequências da dívida, porém <b>mais da metade</b> , distribuídos em <b>diversas seções</b> dos relatórios.
N3		<b>Não</b> constam todos os riscos e consequências da dívida, porém <b>menos da metade</b> , em <b>uma ou duas seções</b> dos relatórios.
N2		<b>Não</b> constam todos os riscos e consequências da dívida, porém <b>menos da metade</b> , distribuídos em diversas seções dos relatórios.
<b>N1</b>		Não constam nos relatórios riscos ou consequências da dívida.

**Objetivo Perseguido:** fornecer, no próprio relatório das contas públicas do município, os riscos fiscais relacionados à dívida pública e as consequências do descumprimento dos limites e condições legais, evitando que os usuários tenham de recorrer ao anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias e às normas que tratam de penalidades.

**Medida do Descritor:** verifica a presença de seção ou seções específicas do relatório das contas públicas para a indicação dos riscos fiscais e penalidades previstas na lei, especificamente em relação à dívida pública.

**Orientação Prática:** verificar na LDO se foram indicados os riscos fiscais ligados à dívida. Após, verificar se os mesmos estão transpostos no relatório das contas públicas com os detalhes da LDO. Verificar, ainda, se constam as penalidades para o ente público e para o gestor que descumprirem os limites e condições legais.

**Informação Obtida:** os relatórios publicados pela Prefeitura não apresentam nenhuma espécie de indicação dos riscos e consequências associadas à dívida. São apresentados riscos fiscais apenas nos anexos da LDO, que só estão disponíveis mediante solicitação à Prefeitura.

#### **Observações:**

\* Riscos originalmente constantes do anexo de riscos fiscais da LDO.

\*\* Consequências do descumprimento dos limites e condições legais, estabelecidos na CF/88, na LRF e em resoluções do Senado Federal, entre outros.

<b>(46) Descritor do SubPVE 3.5.5 – Apresentação de justificativas e informações complementares por parte do gestor</b>		
<b>NI</b>	<b>NR</b>	<b>Descrição</b>
N6		Explicita em uma seção específica do relatório as justificativas e informações complementares* por parte do gestor relativas à dívida pública, com abrangência ampla.
N5	B	Explicita em uma seção específica do relatório as justificativas e informações complementares* por parte do gestor relativas à dívida pública, com abrangência média.
N4		Explicita em duas ou mais seções específicas, distribuídas pelo relatório, as justificativas e informações complementares do gestor relativas à dívida.
N3	N	Apresenta tais informações distribuídas (diluídas) no meio dos textos de outras seções.
<b>N2</b>		As justificativas e informações apresentadas estão muito superficiais ou incompletas*, independentemente de onde se situa.
N1		Não apresenta nenhuma espécie de justificativa ou informações complementares.

**Objetivo Perseguido:** fornecer, no próprio relatório das contas públicas do município, a exposição de motivos do gestor para os atos praticados relativos à assunção, pagamento e renegociação de dívidas, bem como outras informações definidas como relevantes sobre o tema.

**Medida do Descritor:** mede a presença de justificativas, abrangendo exposições de motivos e informações adicionais sobre a dívida, no relatório das contas públicas.

**Orientação Prática:** identificar nos relatórios das contas públicas se constam justificativas do gestor público para os atos praticados envolvendo a dívida pública. Verificar se estão em uma ou mais seções ou, ainda, se estão diluídas nos textos. Avaliar se as justificativas são suficientes.

**Informação Obtida:** mediante observação nos relatórios das contas públicas, verificou-se que não são publicadas justificativas e explicações adicionais sobre o tema. No Balanço Geral anual é fornecido um parecer da controladoria da Prefeitura, que ocupa duas páginas e aborda assuntos das contas públicas, incluindo dívida pública. Porém, as informações são superficiais.

**Observações:**

Entende-se que é necessário pontuar inclusive o fato de não ter havido o que é mencionado a seguir, para não restar dúvidas de omissão.

\* Justificativas e informações complementares entendidas como a exposição de motivos e informações adicionais sobre a dívida, que permitem analisar melhor as escolhas feitas pelo gestor público, a serem apresentadas à população. Considera a presença de informações relacionadas a:

- as motivações e justificativas para a realização das dívidas;
- as condições de contratação ou renegociação;
- se o município recebeu apoio financeiro dos governos estadual ou federal para seu financiamento ou refinanciamento da dívida;
- a avaliação das vantagens e/ou desvantagens de o município ter assumido as dívidas;
- o impacto das despesas associadas às dívidas no orçamento.
- se a dívida representa risco à saúde financeira do município e pode estar comprometendo as ações do poder público e inibindo investimentos;
- se foi praticado calote ou atrasados os pagamentos.
- se o gestor (prefeito) está deixando dívidas para o seu sucessor ou herdando dívidas de seu antecessor.

\*\* Se a justificativa não permitir a verificação do disposto no item acima, ela poderá ser considerada superficial ou incompleta. Esta avaliação é feita pelo decisor.

## APÊNDICE G – Registro da entrevista com representante da Prefeitura

Segue um registro das perguntas e respostas derivadas da entrevista com um representante da Prefeitura. As questões foram respondidas numa entrevista concedida pela Contadora do Município de Florianópolis, Sr<sup>a</sup> Silvia Lúcia Melillo, no dia 26 de agosto de 2005, no Gabinete do Secretário de Finanças, da Prefeitura Municipal de Florianópolis.

**1) Quais meios a Prefeitura utiliza para divulgar a “existência” das contas públicas, de forma aberta à população? São as “propagandas” oficiais das contas públicas.**

**Resposta:** no Diário Oficial do Estado são publicadas diretamente as contas públicas; em jornal de grande circulação (Diário Catarinense, O Estado ou A Notícia) é anunciada a realização de audiência para análise das contas públicas; em propaganda na TV Câmara também é anunciada a realização das audiências públicas; na *homepage* da Prefeitura são publicadas diretamente as contas na página da Secretaria de Finanças; na *homepage* Contas Públicas do TCU também estão disponibilizadas as contas públicas; e no mural da Prefeitura é colocado aviso de audiência pública.

**2) Qual a frequência durante o ano para essa divulgação? Alguma dessas divulgações é permanente?**

**Resposta:** a divulgação é bimestral, associada ao anúncio das audiências públicas, que é feito até 30 dias após o encerramento de cada bimestre. A disponibilização permanente das contas públicas é feita na *homepage* da Prefeitura e na do TCU.

**3) São cobradas pela Prefeitura as fotocópias para o fornecimento dos relatórios das contas públicas solicitadas pelos cidadãos?**

**Resposta:** Como muito poucas pessoas pedem, não tem sido cobrada a fotocópia. Geralmente quem procura são estudantes, para realização de trabalhos acadêmicos.

**4) Existe alguma norma ou prática de prazo máximo para fornecimento das contas ou informações solicitadas? Quanto tempo leva para o cidadão receber uma cópia do Relatório de Gestão Fiscal, por exemplo, quando solicita? Não considerar o acesso à Internet.**

**Resposta:** não existe norma sobre o assunto. Se o relatório ou demonstrativos solicitado for do último período (bimestre ou quadrimestre), é fornecida a cópia na mesma hora. Caso os relatórios solicitados envolvam muitos períodos ou outros anos, pode demorar até uma semana para ficar pronto. Na média, pode-se considerar que o tempo de demora é de dois dias. Deste modo, na média até o dia seguinte está pronto, tendo em vista que a maioria dos pedidos é referente a relatórios de períodos recentes.

**5) A Prefeitura publica para a população algum outro relatório ou demonstrativo além dos exigidos legalmente? Caso positivo: o mesmo trata da dívida pública? Qual a periodicidade?**

**Resposta:** não. Não é publicado nenhum outro relatório além dos exigidos legalmente. Só são fornecidas informações na forma de apresentação para quem comparece às audiências. É fornecida cópia ao público apenas se solicitado na audiência.

**6) Quais os canais (meios) que os cidadãos dispõem para tirar dúvidas sobre as contas públicas junto à Prefeitura?**

**Resposta:** Audiências públicas; telefone da SEFIN (Secretaria de Finanças) e do GAPLAN (Gabinete de Planejamento); e pessoalmente para quem comparecer à Prefeitura. Não há e-mail institucional para comunicação.

**7) A Prefeitura mantém eventos (cursos, seminários, encontros, reuniões ou audiências) para apresentar e discutir com a população as contas públicas? Caso existam: Quais são e qual a periodicidade da realização?**

**Resposta:** são realizadas pela Prefeitura apenas audiências públicas bimestrais para avaliação da gestão e dos resultados orçamentários e fiscais. Quando da elaboração dos instrumentos de orçamento (PPA, LDO e LOA) também são promovidas audiências específicas. Todavia, o comparecimento de cidadãos é baixo. Nas audiências são feitas apresentações baseadas em relatórios gerenciais, que são simplificadas de forma didática.

**8) A Prefeitura distribui materiais educativos (cartilhas, folhetos, guias e livros) para auxílio ao entendimento das contas públicas? Caso existam: Quais são? Existe periodicidade constante para a distribuição?**

**Resposta:** Não.

**Observação:** a entrevista não foi gravada, baseando-se em anotações. O texto acima foi confirmado por e-mail, estando assim documentado.

## APÊNDICE H – Questionário aplicado aos cidadãos

Segue o questionário aplicado aos cidadãos da associação de moradores.

### QUESTIONÁRIO

<b>Organização:</b>		<b>Data:</b>
<b>Nome completo:</b>		
<b>Idade:</b>	<b>Sexo:</b> ( ) M ( ) F	
<b>Formação:</b>	<input type="checkbox"/> Ensino fundamental (primário). <input type="checkbox"/> Ensino médio (ginásio) incompleto. <input type="checkbox"/> Ensino médio (ginásio) completo. <input type="checkbox"/> Ensino superior incompleto. <input type="checkbox"/> Ensino superior completo. <input type="checkbox"/> Pós-graduação (especialização, mestrado ou doutorado)	
<b>Profissão ou atuação:</b>		
<b>Telefones para contato:</b>		
<b>Bairro em que reside:</b>		

- 1) Você já viu ou ouviu alguma “propaganda” ou anúncio da Prefeitura, divulgando a realização de audiência pública ou da disponibilidade das contas públicas para consulta de qualquer cidadão?

( ) Não.

( ) Sim. Quais?


- 2) Caso você tenha respondido “sim” na pergunta anterior: qual o grau de interesse despertado em você pela propaganda ou anúncio para ter acesso às contas públicas?

( ) Você ficou muito interessado.

( ) Você ficou mediantemente interessado.

( ) Você ficou indiferente.

( ) Você ficou desencorajado.



- 3) Classifique as “formas” para você ter acesso às contas públicas de acordo com as opções de “tipos”:

<b>Tipo</b>	<b>“Formas” para ter acesso às contas públicas</b>
	Diário Oficial do Estado.
	Jornal de grande circulação (Diário Catarinense, O Estado ou A Notícia).
	Página da Prefeitura na Internet.
	No prédio da Prefeitura, no centro da cidade.

<b>“Tipos”</b>	<b>Descrição do tipo</b>
<b>1</b>	É uma das suas formas preferidas, fácil para você ter acesso.
<b>2</b>	É uma das suas formas preferidas, mas não tão fácil para você ter acesso.
<b>3</b>	É uma das formas que você evitaria utilizar, mas que você pode acessar com um pouco de esforço.
<b>4</b>	É uma forma que você se considera incapaz ou desinteressado para ter acesso e utilizar.

- 4) Você dispõe de acesso à Internet?

- ( ) Sim  
( ) Não

- 5) Caso você tenha respondido “sim” na questão anterior: como é o seu acesso à Internet?

- ( ) Doméstico (em casa) e pago.  
( ) Fora de casa e gratuito, com tempo suficiente ou ilimitado.  
( ) Fora de casa e gratuito, mas com tempo restrito.  
( ) Fora de casa e pago.  
( ) Outra opção. Explique:


- 6) Caso você tenha que se deslocar à prefeitura, no centro da cidade, para ter acesso às contas públicas, você teria algum gasto adicional ou este é um trajeto habitual seu?

- ( ) Não preciso me deslocar, pois posso obter as contas diretamente pela Internet.  
( ) Nenhum gasto adicional, pois habitualmente vou ao centro da cidade.  
( ) Gasto de aproximadamente R\$ .....

- 7) Leia o texto a seguir e sublinhe as palavras (termos) ou frases que você não entendeu o significado.

**Observação:** Assine abaixo e rubrique as demais folhas.

Assinatura:

**EXTRATO DO PARECER DA CONTROLADORIA SOBRE O BALANÇO CONSOLIDADO  
DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2004** (versão ajustada para o questionário)

O Balanço Consolidado do Exercício Financeiro de 2004 registra um superávit orçamentário final de R\$ 8.646.177,02. Para uma receita total de R\$ 398.058.933,52 foram despendidos R\$ 389.412.756,51, entre as despesas correntes e de capital. Os números demonstram que foram cumpridas as metas fiscais de limitar as despesas aos valores das receitas efetivamente realizadas, cumprindo-se os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal que exige gestão financeira responsável, no sentido de limitar os gastos à receita efetivamente arrecadada.

Por outro lado, está demonstrado que todos os limites constitucionais foram rigorosamente cumpridos. Na Educação foram aplicados R\$ 71.207.933,19, correspondendo a um percentual de 27,95%, representando uma aplicação a maior do que a exigência constitucional (25,00%) de R\$ 7.513.842,93. Na saúde foram aplicados R\$ 40.434.734,22, que corresponde a um percentual de 15,87%, superando em R\$ 2.218.280,06, o limite constitucional de 15,00%. As despesas com pessoal atingiram a cifra de R\$ 176.433.325,93, correspondendo a um percentual de 48,93%, abaixo, portanto, do Limite Máximo legal de 54% e do limite prudencial de 51,30%.

A capacidade de endividamento em 31/12/04 demonstra uma Dívida Consolidada Líquida de R\$ 118.120.529,26. Sendo que deste valor R\$ 53.524.950,40 referem-se a parcelamento de dívidas de Tributos Federais, Contribuições Sociais, Previdenciária, Projeto Cura, cujos débitos tem origem, quase na sua totalidade nas administrações anteriores ao exercício de 1997. R\$ 6.448.890,25 referem-se à liberação de uma parcela do financiamento externo do FONPLATA, cujos recursos, estão disponíveis para aplicação pela nova Administração.

Considerando os valores oriundos das Administrações anteriores, a parcela do FONPLATA, a Dívida Consolidada Líquida corresponde a um percentual de comprometimento do Limite Global da Dívida Consolidada Líquida de apenas 27,30%, restando um Limite Global Para Novas Contratações de 72,70%, ou seja, um valor de R\$ 314.593.778,71, para a nova Administração contratar, que corresponde ao valor aproximado das receitas próprias de um exercício fiscal, o que evidencia a excelente saúde financeira do Município de Florianópolis. [...]

## APÊNDICE I – Registro das questões testes realizadas

Com vistas a avaliar a ação de transparência da Prefeitura no sentido de atender dúvidas e questionamentos dos cidadãos, foram elaboradas e encaminhadas três questões diferentes em canais de comunicação diferentes. Deste modo, foi possível impactar o desempenho da Prefeitura no Descritor do “SubPVE 2.4.2 – Atendimento de dúvidas e questionamentos dos usuários”.

Foi solicitado a três cidadãos que residem e/ou trabalham no município para apresentarem solicitações de informações à Prefeitura. Cada um deles foi instruído para utilizar um meio diferente e não revelar o real propósito das questões. Foram elaboradas as questões a seguir para que os três cidadãos levassem à Prefeitura:

**1ª Questão:** Gostaria de saber se a ex-prefeita (Ângela Amim) cumpriu a Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à inscrição de despesas em Restos a Pagar? Referente ao último ano de mandato.

**2ª Questão:** Gostaria de obter uma cópia impressa do Relatório de Gestão Fiscal da Prefeitura Municipal de Florianópolis relativa ao primeiro quadrimestre de 2004.

**3ª Questão:** Gostaria de saber qual a dívida total da Prefeitura em 31/12/2004. (valor total consolidado da administração direta e indireta).

Os cidadãos disseram aos funcionários não possuir acesso a Internet, de modo a evitar que fossem remetidos a consultar a *homepage* da Prefeitura. O prazo máximo definido para aceitação das respostas foi de duas semanas (14 dias corridos) ou no primeiro dia útil seguinte ao período.

Segue um quadro de síntese dos critérios e resultados obtidos.

Teste	1	2	3
Cidadão:	Gilcimar Borgert	Antônio Carlos Montezuma Brito	João Batista da Silva
Meio Utilizado para o Pedido:	Link de mensagem da homepage da Prefeitura ( <a href="http://www.pmf.sc.gov.br/?link=contato">http://www.pmf.sc.gov.br/?link=contato</a> )	Diretamente no prédio da prefeitura (Rua Conselheiro Mafra, 656 - Centro - Edifício Aldo Becker, das 13h as 19h)	Telefone da Secretaria de Finanças (048 251-6393)
Tema da questão:	Restos a Pagar	RGF	Dívida pública total
Questão	<b>Questão 1</b>	<b>Questão 2</b>	<b>Questão 3</b>
Data e Hora da Solicitação:	01/09/2005, as 12:10h.	01/09/2005, as 14:35h.	01/09/2005, as 14:40h.
Resultado Inicial:	Até 01/10/2005 não foi obtida resposta.	O funcionário da recepção da Prefeitura não soube orientar facilmente para onde o cidadão deveria ser encaminhado. Quando localizado o funcionário responsável, o mesmo comunicou que só seriam fornecidas as informações após solicitação por escrito encaminhada ao Secretário de Finanças. Não foi garantido prazo para entrega, que seria feita após análise do pedido.	O funcionário da Secretaria de Finanças comunicou que não são fornecidos dados por telefone. Orientou que o cidadão encaminhasse um pedido por escrito ao Secretário de Finanças, no prédio da Prefeitura.
Pedido por escrito:	-	Protocolado em 05/09/2005.	Chegou pelo correio em 09/09/2005.
Resultado Final:	-	No dia 08/09/2005 uma funcionária da Prefeitura fez contato telefônico. Disse que as informações estão na Internet. Para obter cópia impressa, deve demorar aproximadamente uma semana. Ela disse que faria contato quando estivesse pronto. Até 01/10/05 não fez contato.	No dia 12/09/2005 uma funcionária da Prefeitura fez contato telefônico. Disse que as informações estão na Internet. Para obter cópia impressa, deve comparecer à Prefeitura no dia seguinte.
Tempo de Demora:	Considerado não atendido.	Considerado não atendido.	4 dias seguidos a partir do pedido por escrito.

Quadro 27: Síntese dos critérios e resultados obtidos nos testes de resposta

Com base nos resultados dos testes de solicitações de informações, observa-se que a Prefeitura não conseguiu atender abertamente as dúvidas e solicitações dos cidadãos. Em dois casos, só seriam fornecidas informações mediante a solicitação formal por escrito ao Secretário de Finanças.

Como forma de medir o tempo para atendimento das solicitações, as mesmas foram encaminhadas por escrito, nos seguintes moldes:

Ao Sr. Augusto C. Hinckel, Secretário de Finanças  
Prefeitura Municipal de Florianópolis

Sr. Secretário de Finanças,  
Venho solicitar a seguinte informação a respeito das contas públicas da Prefeitura: “Qual a dívida total da Prefeitura em 31/12/2004?”

Solicito que a resposta seja comunicada para o telefone [omitido aqui] ou para o seguinte endereço: [omitido aqui]

Assim, poderemos ver a forma mais conveniente para eu obter essa informação.  
Atenciosamente,

/ /2005.

João Batista da Silva

Ao Secretário de Finanças do Município de Florianópolis  
Sr. Augusto Cezar Hinckel

Rua Conselheiro Mafra, 656 – Centro  
Edifício Aldo Becker: CEP: 88010-510

Florianópolis, de setembro de 2005.

Prezado Senhor,

Solicito uma cópia impressa do Relatório de Gestão Fiscal do Município de Florianópolis, referente ao primeiro quadrimestre de 2005.

No aguardo, solicito que seja feito contato para escolha da melhor forma de ter acesso, pelo telefone [omitido aqui].

Atenciosamente,

Antônio Carlos Montezuma Brito

Procurou-se não padronizar os dois pedidos, visto que poderiam ser ligados na percepção dos funcionários da Prefeitura. Uma das solicitações foi protocolada na Prefeitura Municipal de Florianópolis no dia 05/09/2005. A outra foi enviada pelo correio no dia 08/09/2005, tendo chegado no dia seguinte.

Como resultado final, considera-se que apenas uma das solicitações foi atendida, com o prazo de 4 dias seguidos após o pedido por escrito.

## APÊNDICE J – Funções de valor

Seguem as funções de valor definidas com o auxílio do programa Macbeth e os respectivos gráficos gerados no Excel a partir dos dados.

pve111 : matrices

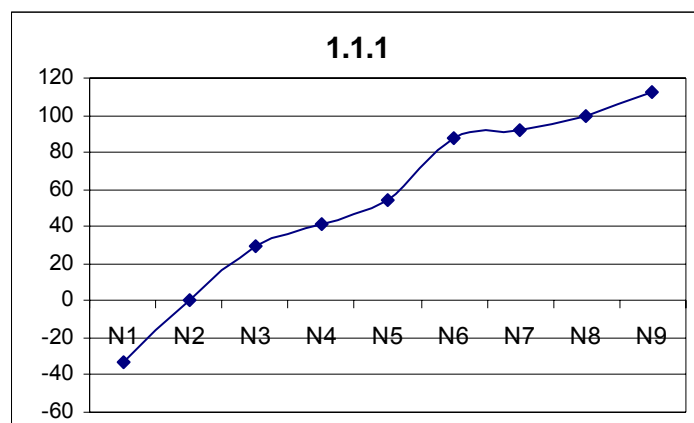
**Matrix of judgements: (not consistent)**

	N9	N8	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N9	0	2	2	2	3	4	4	5	6	100.00	100.00
N8		0	1	2	3	4	4	5	6	91.43	91.43
N7			0	1	2	3	4	5	5	85.71	85.71
N6				0	2	3	4	4	5	82.86	82.86
N5					0	1	2	3	4	60.00	60.00
N4						0	1	3	4	51.43	51.43
N3							0	2	4	42.86	42.86
N2								0	2	22.86	22.86
N1									0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N9	N8	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N9		12.5	20.8	25.0	58.3	70.8	83.3	112.5	145.8	112.5	
N8			8.3	12.5	45.8	58.3	70.8	100.0	133.3	100.0	
N7				4.2	37.5	50.0	62.5	91.7	125.0	91.7	
N6					33.3	45.8	58.3	87.5	120.8	87.5	
N5						12.5	25.0	54.2	87.5	54.2	
N4							12.5	41.7	75.0	41.7	
N3								29.2	62.5	29.2	
N2									33.3	0.0	
N1										-33.3	

Fixed scale



pve112 : matrices

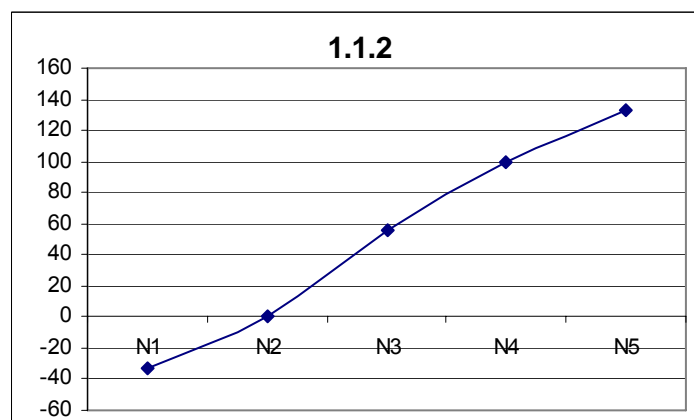
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N5	0	3	4	5	5	100.00	100.00
N4		0	4	5	5	80.00	80.00
N3			0	4	5	53.33	53.33
N2				0	3	20.00	20.00
N1					0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N5		33.3	77.8	133.3	166.7	133.3	
N4			44.4	100.0	133.3	100.0	
N3				55.6	88.9	55.6	
N2					33.3	0.0	
N1						-33.3	

Fixed scale



**pve113 : matrices**

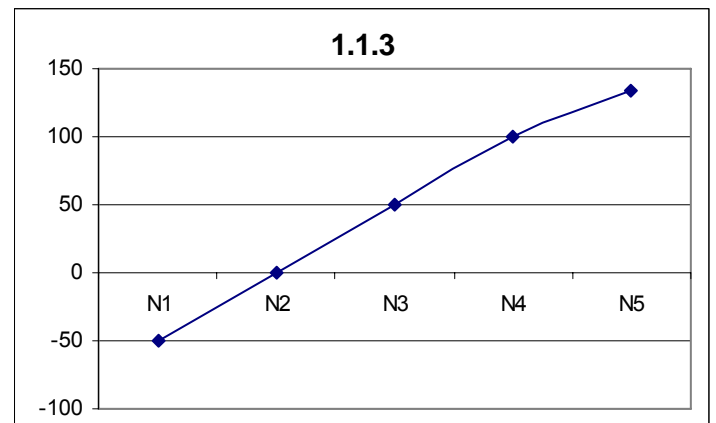
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N5	0	2	3	4	4	100.00	100.00
N4		0	3	4	4	81.82	81.82
N3			0	3	4	54.55	54.55
N2				0	3	27.27	27.27
N1					0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N5		33.3	83.3	133.3	183.3	133.3
N4			50.0	100.0	150.0	100.0
N3				50.0	100.0	50.0
N2					50.0	0.0
N1						-50.0

Fixed scale



**pve114 : matrices**

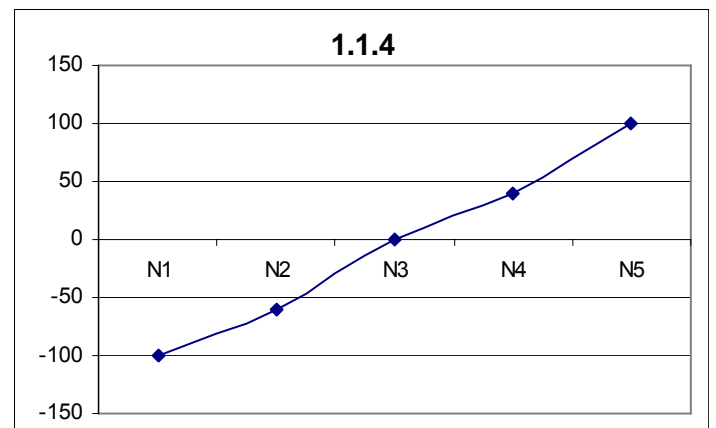
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N5	0	3	4	5	6	100.00	100.00
N4		0	2	4	5	70.00	70.00
N3			0	3	4	50.00	50.00
N2				0	2	20.00	20.00
N1					0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N5		60.0	100.0	160.0	200.0	100.0
N4			40.0	100.0	140.0	40.0
N3				60.0	100.0	0.0
N2					40.0	-60.0
N1						-100.0

Fixed scale



**pve12 : matrices**

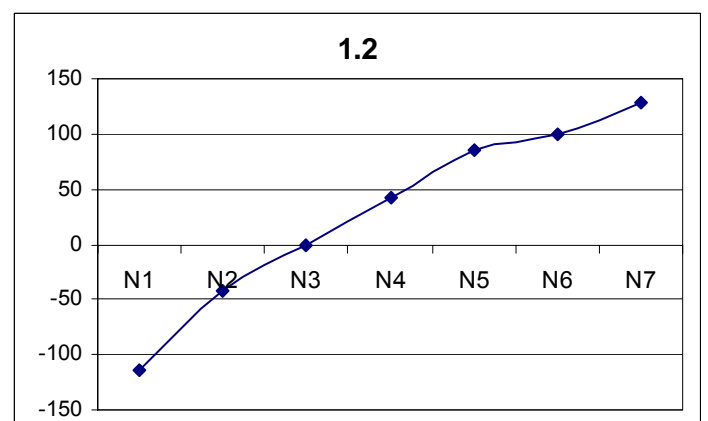
**Matrix of judgements: (consistent)**

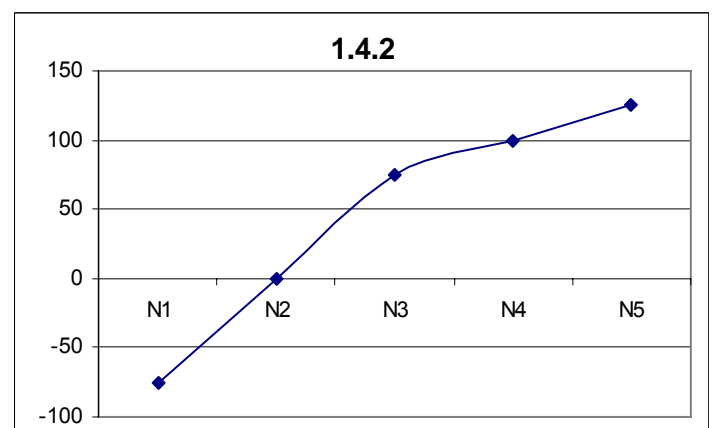
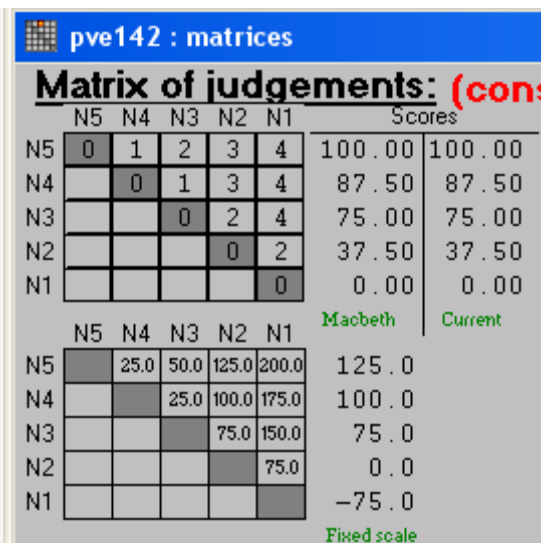
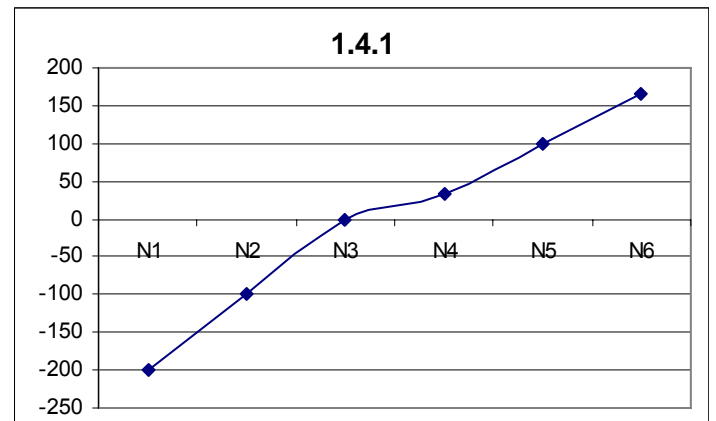
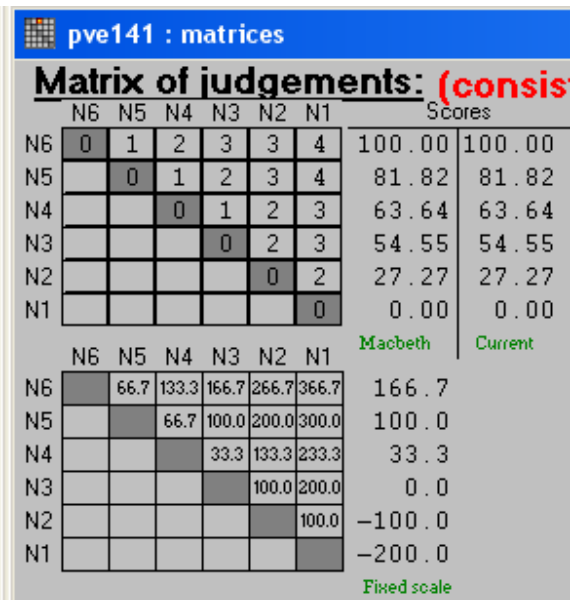
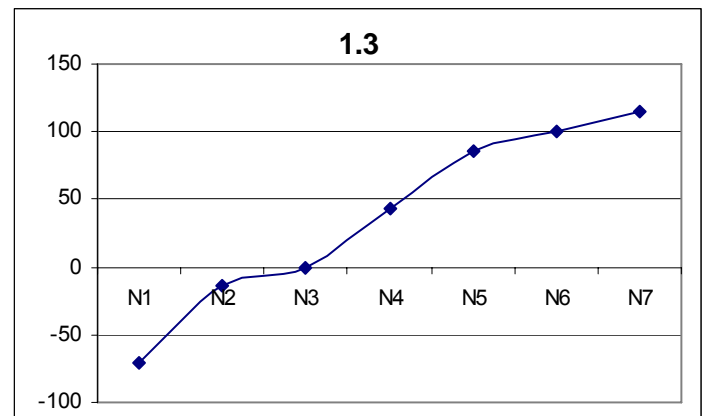
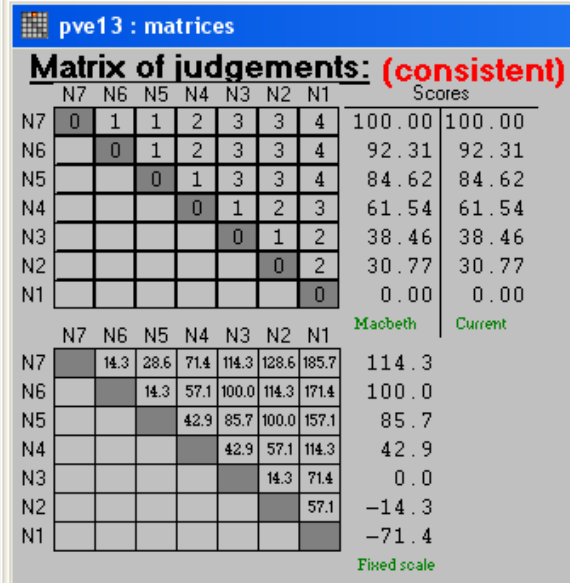
	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N7	0	1	2	3	4	5	6	100.00	100.00
N6		0	1	2	3	4	5	88.24	88.24
N5			0	2	3	4	5	82.35	82.35
N4				0	2	3	4	64.71	64.71
N3					0	2	3	47.06	47.06
N2						0	3	29.41	29.41
N1							0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N7		28.6	42.9	85.7	128.6	171.4	242.9	128.6
N6			14.3	57.1	100.0	142.9	214.3	100.0
N5				42.9	85.7	128.6	200.0	85.7
N4					42.9	85.7	157.1	42.9
N3						42.9	114.3	0.0
N2							71.4	-42.9
N1								-114.3

Fixed scale







**pve211 : matrices**

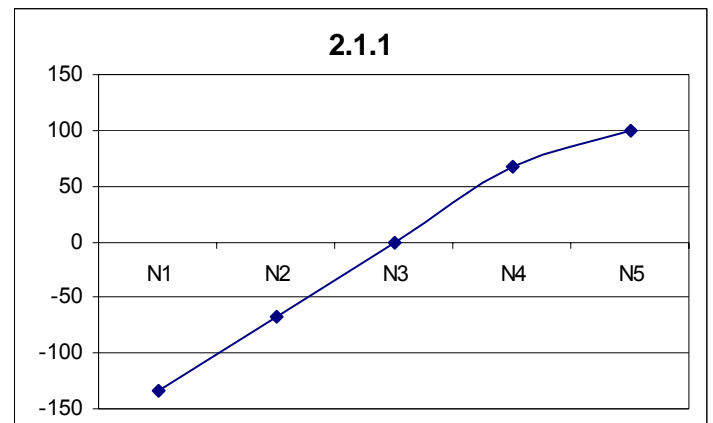
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N5	0	1	2	3	4	100.00	100.00
N4		0	2	3	4	85.71	85.71
N3			0	2	3	57.14	57.14
N2				0	2	28.57	28.57
N1					0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N5		33.3	100.0	166.7	233.3	100.0
N4			66.7	133.3	200.0	66.7
N3				66.7	133.3	0.0
N2					66.7	-66.7
N1						-133.3

Fixed scale



**pve212 : matrices**

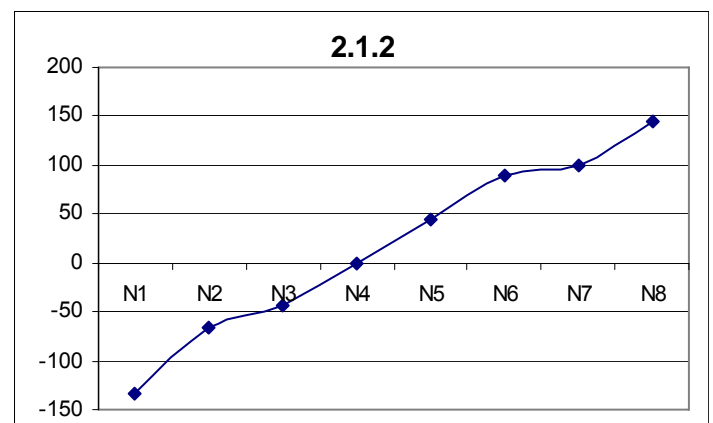
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N8	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N8	0	1	2	3	4	5	4	5	100.00	100.00
N7		0	1	2	3	4	5	4	84.00	84.00
N6			0	1	2	3	4	5	80.00	80.00
N5				0	1	2	3	4	64.00	64.00
N4					0	1	2	3	48.00	48.00
N3						0	1	2	32.00	32.00
N2							0	2	24.00	24.00
N1								0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N8	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N8		44.4	55.6	100.0	144.4	188.9	211.1	277.8	144.4
N7			11.1	55.6	100.0	144.4	166.7	233.3	100.0
N6				44.4	88.9	133.3	155.6	222.2	88.9
N5					44.4	88.9	111.1	177.8	44.4
N4						44.4	66.7	133.3	0.0
N3							22.2	88.9	-44.4
N2								66.7	-66.7
N1									-133.3

Fixed scale



**pve213 : matrices**

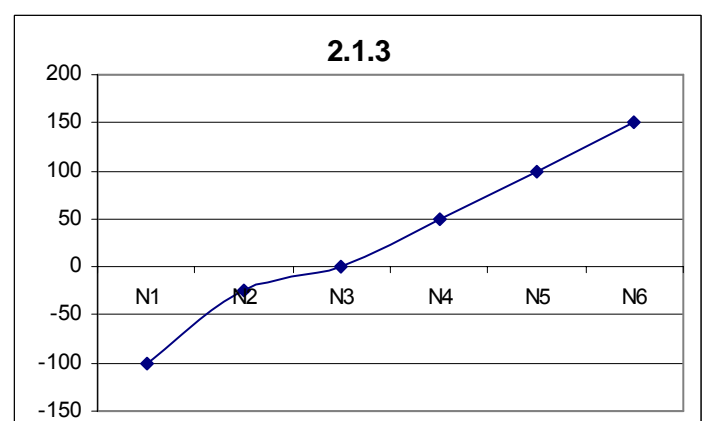
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	3	4	5	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	80.00	80.00
N4			0	1	2	3	60.00	60.00
N3				0	1	2	40.00	40.00
N2					0	2	30.00	30.00
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N6		50.0	100.0	150.0	175.0	250.0	150.0
N5			50.0	100.0	125.0	200.0	100.0
N4				50.0	75.0	150.0	50.0
N3					25.0	100.0	0.0
N2						75.0	-25.0
N1							-100.0

Fixed scale



**pve214 : matrices**

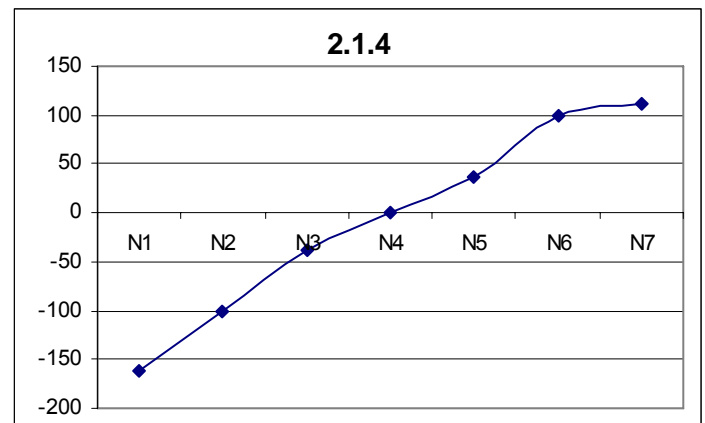
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N7	0	1	2	3	3	4	5	100.00	100.00
N6		0	1	2	3	4	5	95.45	95.45
N5			0	1	2	3	4	72.73	72.73
N4				0	1	2	4	59.09	59.09
N3					0	1	3	45.45	45.45
N2						0	1	22.73	22.73
N1							0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N7		12.5	75.0	112.5	150.0	212.5	275.0	112.5	
N6			62.5	100.0	137.5	200.0	262.5	100.0	
N5				37.5	75.0	137.5	200.0	37.5	
N4					37.5	100.0	162.5	0.0	
N3						62.5	125.0	-37.5	
N2							62.5	-100.0	
N1								-162.5	

Fixed scale



**pve221 : matrices**

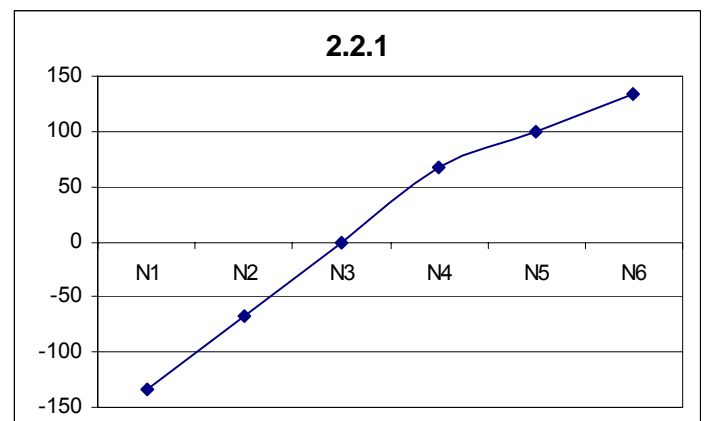
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	3	4	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	87.50	87.50
N4			0	2	3	4	75.00	75.00
N3				0	2	3	50.00	50.00
N2					0	2	25.00	25.00
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N6		33.3	66.7	133.3	200.0	266.7	133.3	
N5			33.3	100.0	166.7	233.3	100.0	
N4				66.7	133.3	200.0	66.7	
N3					66.7	133.3	0.0	
N2						66.7	-66.7	
N1							-133.3	

Fixed scale



**pve222 : matrices**

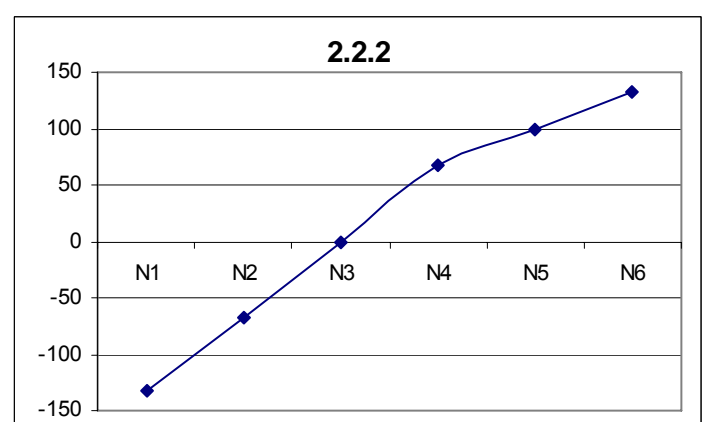
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	3	4	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	87.50	87.50
N4			0	2	3	4	75.00	75.00
N3				0	2	3	50.00	50.00
N2					0	2	25.00	25.00
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N6		33.3	66.7	133.3	200.0	266.7	133.3	
N5			33.3	100.0	166.7	233.3	100.0	
N4				66.7	133.3	200.0	66.7	
N3					66.7	133.3	0.0	
N2						66.7	-66.7	
N1							-133.3	

Fixed scale



**pve223 : matrices**

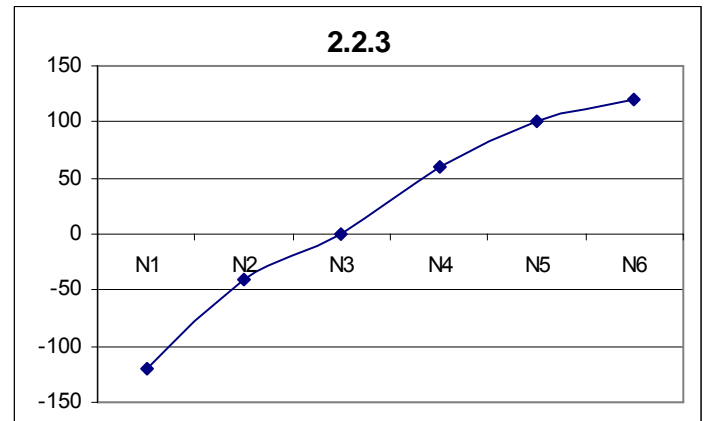
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	2	3	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	91.67	91.67
N4			0	2	2	4	75.00	75.00
N3				0	1	2	50.00	50.00
N2					0	2	33.33	33.33
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N6		20.0	60.0	120.0	160.0	240.0	120.0	
N5			40.0	100.0	140.0	220.0	100.0	
N4				60.0	100.0	180.0	60.0	
N3					40.0	120.0	0.0	
N2						80.0	-40.0	
N1							-120.0	

Fixed scale



**pve224 : matrices**

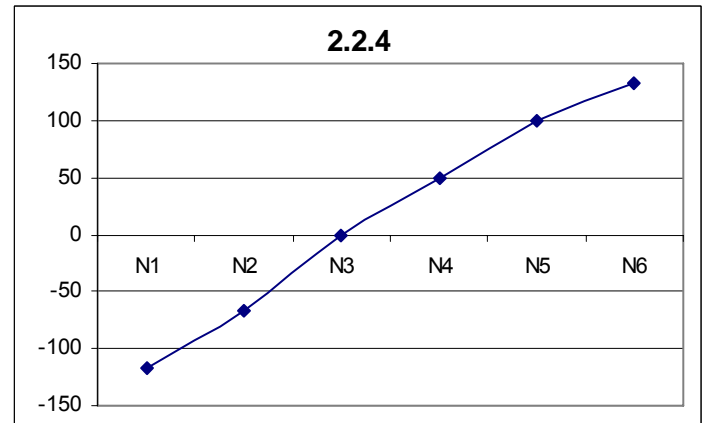
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	3	3	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	86.67	86.67
N4			0	1	2	3	66.67	66.67
N3				0	2	2	46.67	46.67
N2					0	1	20.00	20.00
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N6		33.3	83.3	133.3	200.0	250.0	133.3	
N5			50.0	100.0	166.7	216.7	100.0	
N4				50.0	116.7	166.7	50.0	
N3					66.7	116.7	0.0	
N2						50.0	-66.7	
N1							-116.7	

Fixed scale



**pve225 : matrices**

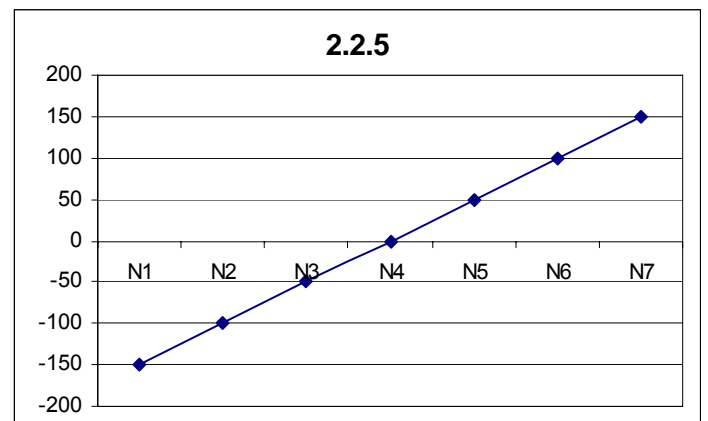
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N7	0	1	2	3	4	5	6	100.00	100.00
N6		0	1	2	3	4	5	83.33	83.33
N5			0	1	2	3	4	66.67	66.67
N4				0	1	2	3	50.00	50.00
N3					0	1	2	33.33	33.33
N2						0	1	16.67	16.67
N1							0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N7		50.0	100.0	150.0	200.0	250.0	300.0	150.0	
N6			50.0	100.0	150.0	200.0	250.0	100.0	
N5				50.0	100.0	150.0	200.0	50.0	
N4					50.0	100.0	150.0	0.0	
N3						50.0	100.0	-50.0	
N2							50.0	-100.0	
N1								-150.0	

Fixed scale



**pve23 : matrices**

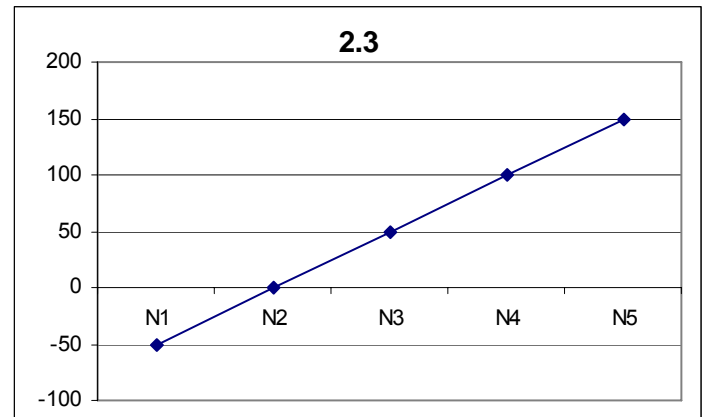
**Matrix of judgements: (cons)**

	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N5	0	1	2	3	4	100.00	100.00
N4		0	1	2	3	75.00	75.00
N3			0	1	2	50.00	50.00
N2				0	1	25.00	25.00
N1					0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N5		50.0	100.0	150.0	200.0	150.0
N4			50.0	100.0	150.0	100.0
N3				50.0	100.0	50.0
N2					50.0	0.0
N1						-50.0

Fixed scale



**pve241 : matrices**

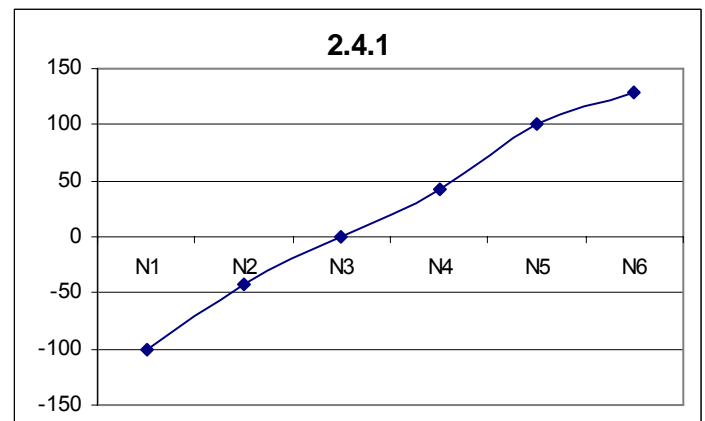
**Matrix of judgements: (consis)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	3	3	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	87.50	87.50
N4			0	1	2	3	62.50	62.50
N3				0	1	2	43.75	43.75
N2					0	1	25.00	25.00
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N6		28.6	85.7	128.6	171.4	228.6	128.6
N5			57.1	100.0	142.9	200.0	100.0
N4				42.9	85.7	142.9	42.9
N3					42.9	100.0	0.0
N2						57.1	-42.9
N1							-100.0

Fixed scale



**pve242 : matrices**

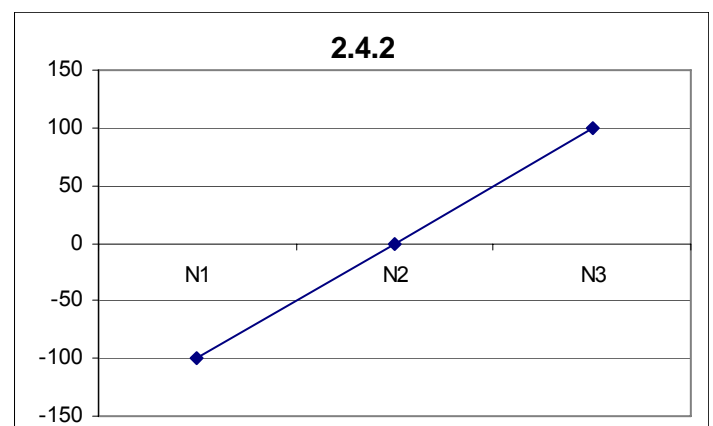
**Matrix of judgements:**

	N3	N2	N1	Scores	
N3	0	2	3	100.00	100.00
N2		0	2	50.00	50.00
N1			0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N3	N2	N1	Fixed scale
N3		100.0	200.0	100.0
N2			100.0	0.0
N1				-100.0

Fixed scale



**pve25 : matrices**

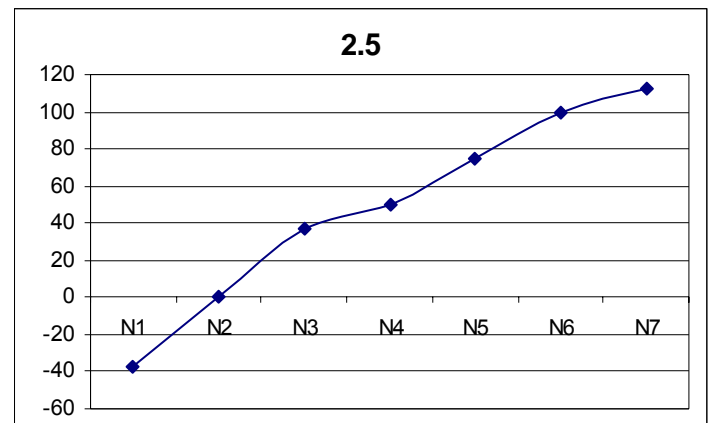
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N7	0	1	2	3	3	4	5	100.00	100.00
N6		0	1	2	3	4	4	91.67	91.67
N5			0	1	2	3	4	75.00	75.00
N4				0	1	2	4	58.33	58.33
N3					0	2	3	50.00	50.00
N2						0	2	25.00	25.00
N1							0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	
N7		12.5	37.5	62.5	75.0	112.5	150.0	112.5
N6			25.0	50.0	62.5	100.0	137.5	100.0
N5				25.0	37.5	75.0	112.5	75.0
N4					12.5	50.0	87.5	50.0
N3						37.5	75.0	37.5
N2							37.5	0.0
N1								-37.5

Fixed scale



**pve3111 : matrices**

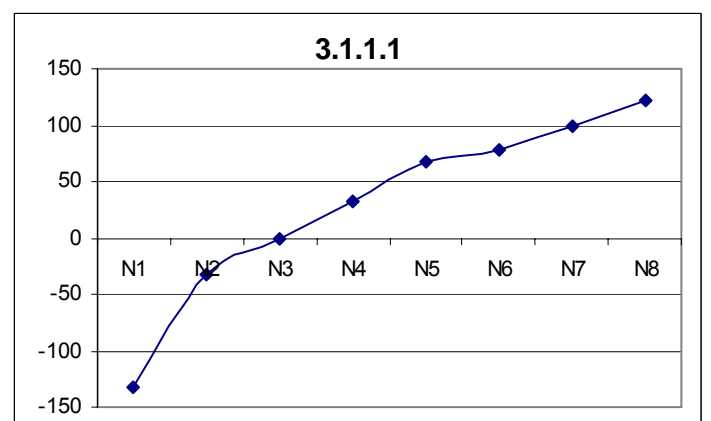
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N8	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N8	0	1	2	2	2	3	4	5	100.00	100.00
N7		0	1	1	2	3	3	4	91.30	91.30
N6			0	1	2	2	3	4	82.61	82.61
N5				0	1	2	3	4	78.26	78.26
N4					0	1	2	4	65.22	65.22
N3						0	1	3	52.17	52.17
N2							0	3	39.13	39.13
N1								0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N8	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	
N8		22.2	44.4	55.6	88.9	122.2	155.6	255.6	122.2
N7			22.2	33.3	66.7	100.0	133.3	233.3	100.0
N6				11.1	44.4	77.8	111.1	211.1	77.8
N5					33.3	66.7	100.0	200.0	66.7
N4						33.3	66.7	166.7	33.3
N3							33.3	133.3	0.0
N2								100.0	-33.3
N1									-133.3

Fixed scale



**pve3112 : matrices**

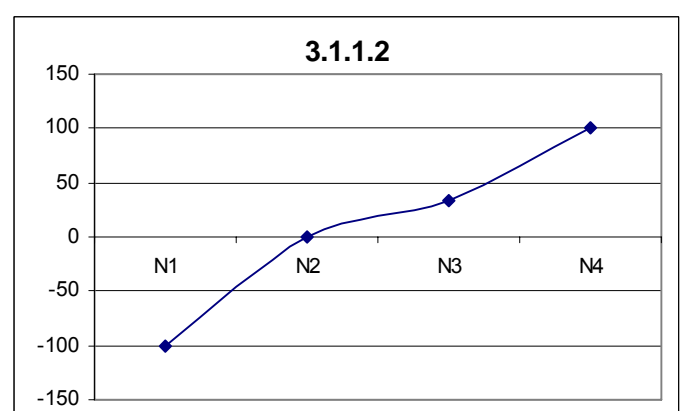
**Matrix of judgements: (consistent)**

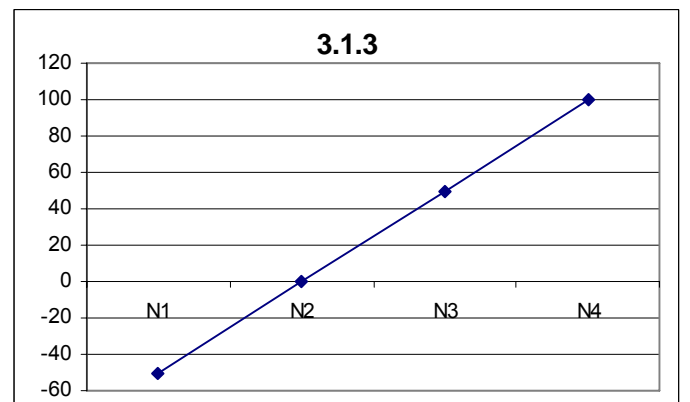
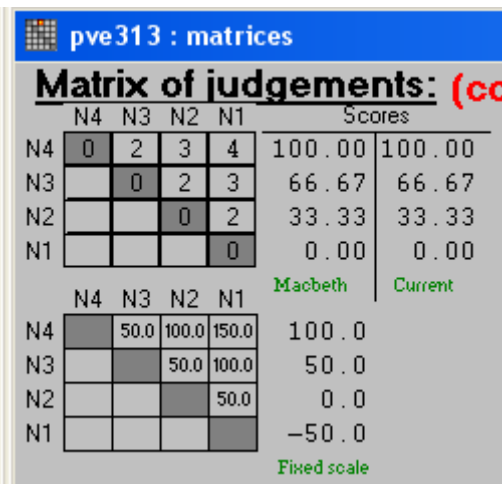
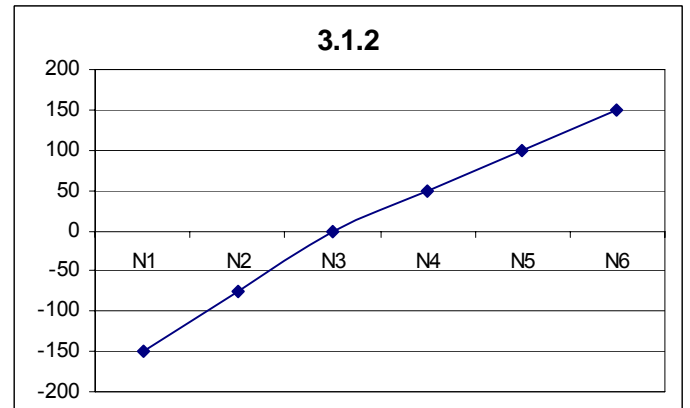
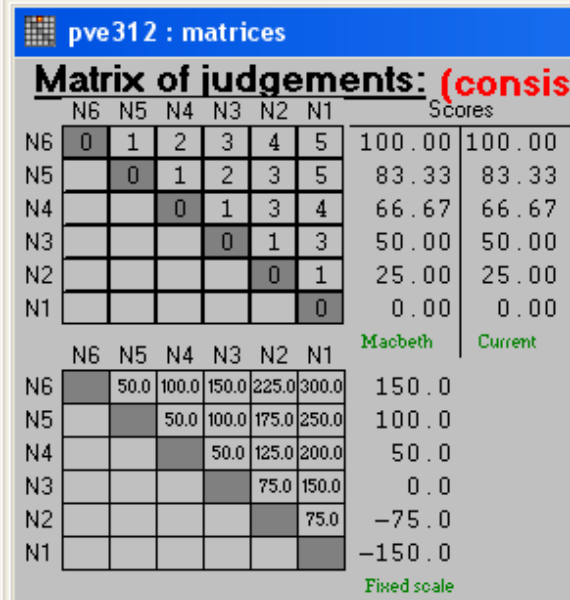
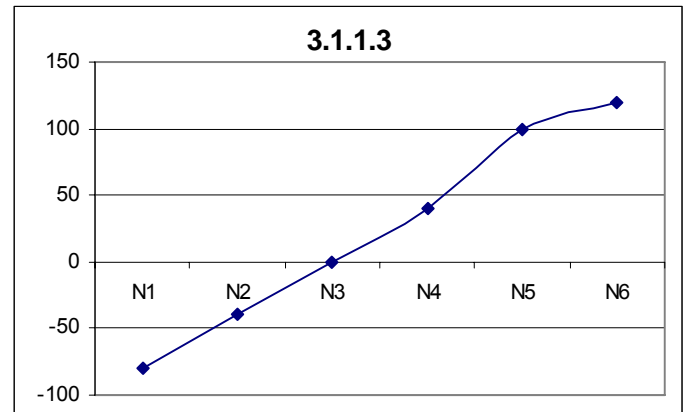
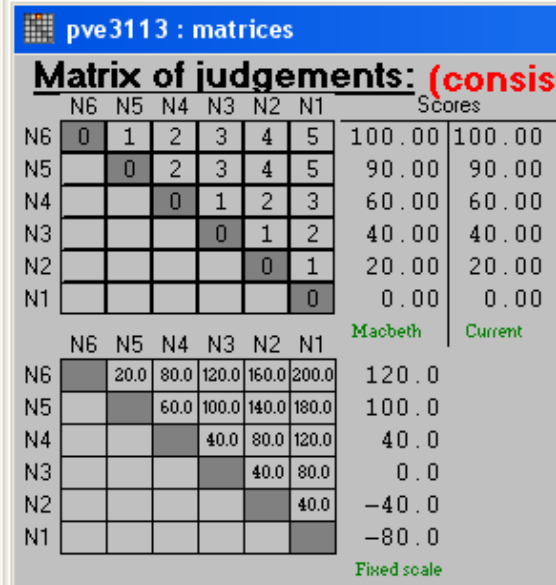
	N4	N3	N2	N1	Scores	
N4	0	2	3	4	100.00	100.00
N3		0	1	3	66.67	66.67
N2			0	3	50.00	50.00
N1				0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N4	N3	N2	N1	
N4		66.7	100.0	200.0	100.0
N3			33.3	133.3	33.3
N2				100.0	0.0
N1					-100.0

Fixed scale





**pve321 : matrices**

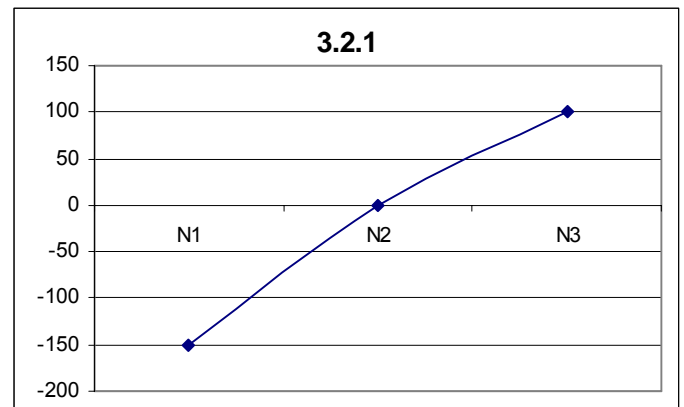
**Matrix of judgements:**

	N3	N2	N1	Scores	
N3	0	2	3	100.00	100.00
N2		0	3	60.00	60.00
N1			0	0.00	0.00

	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N3		100.0	250.0	100.0	
N2			150.0	0.0	
N1				-150.0	

Fixed scale



**pve322 : matrices**

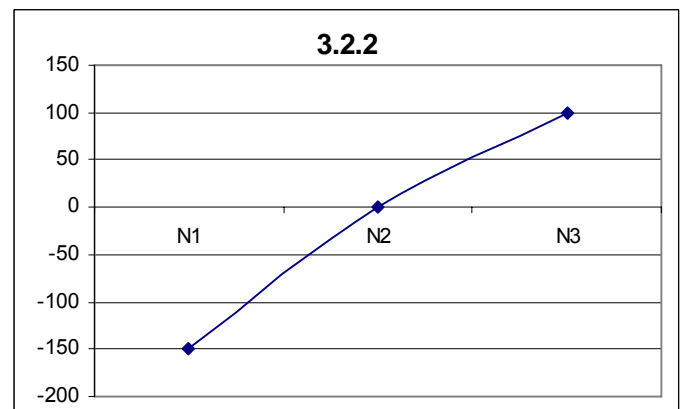
**Matrix of judgements:**

	N3	N2	N1	Scores	
N3	0	2	4	100.00	100.00
N2		0	3	60.00	60.00
N1			0	0.00	0.00

	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N3		100.0	250.0	100.0	
N2			150.0	0.0	
N1				-150.0	

Fixed scale



**pve323 : matrices**

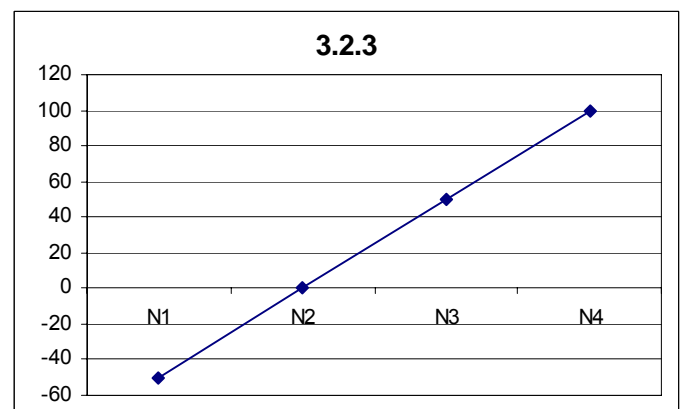
**Matrix of judgements:**

	N4	N3	N2	N1	Scores	
N4	0	2	3	4	100.00	100.00
N3		0	2	3	66.67	66.67
N2			0	2	33.33	33.33
N1				0	0.00	0.00

	N4	N3	N2	N1	Macbeth	Current
N4		50.0	100.0	150.0	100.0	
N3			50.0	100.0	50.0	
N2				50.0	0.0	
N1					-50.0	

Fixed scale



**pve324 : matrices**

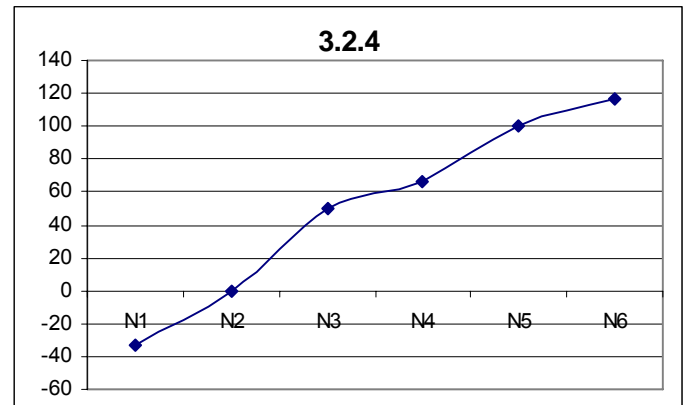
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	2	3	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	88.89	88.89
N4			0	1	2	3	66.67	66.67
N3				0	2	3	55.56	55.56
N2					0	1	22.22	22.22
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	
N6		16.7	50.0	66.7	116.7	150.0	116.7
N5			33.3	50.0	100.0	133.3	100.0
N4				16.7	66.7	100.0	66.7
N3					50.0	83.3	50.0
N2						33.3	0.0
N1							-33.3

Fixed scale



**pve331 : matrices**

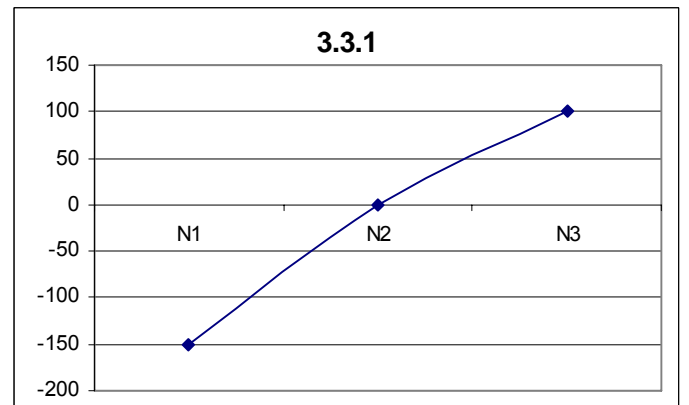
**Matrix of judgements:**

	N3	N2	N1	Scores	
N3	0	2	4	100.00	100.00
N2		0	3	60.00	60.00
N1			0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N3	N2	N1	
N3		100.0	250.0	100.0
N2			150.0	0.0
N1				-150.0

Fixed scale



**pve332 : matrices**

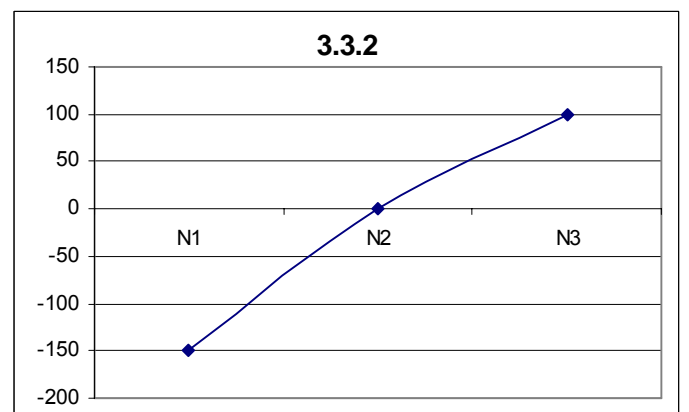
**Matrix of judgements:**

	N3	N2	N1	Scores	
N3	0	2	4	100.00	100.00
N2		0	3	60.00	60.00
N1			0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N3	N2	N1	
N3		100.0	250.0	100.0
N2			150.0	0.0
N1				-150.0

Fixed scale





**pve333 : matrices**

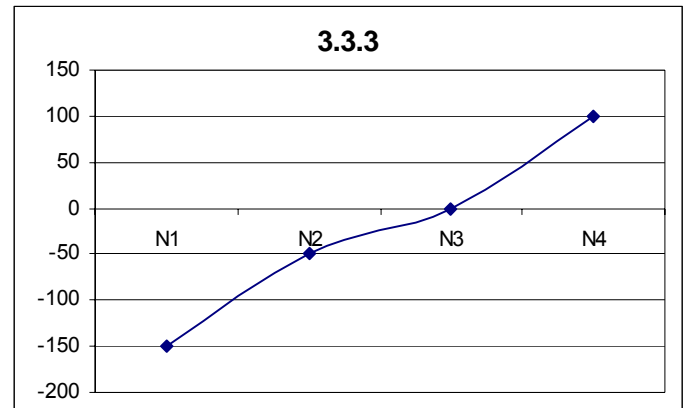
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N4	N3	N2	N1	Scores	
N4	0	2	3	4	100.00	100.00
N3		0	1	3	60.00	60.00
N2			0	2	40.00	40.00
N1				0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N4		100.0	150.0	250.0	100.0
N3			50.0	150.0	0.0
N2				100.0	-50.0
N1					-150.0

Fixed scale



**pve334 : matrices**

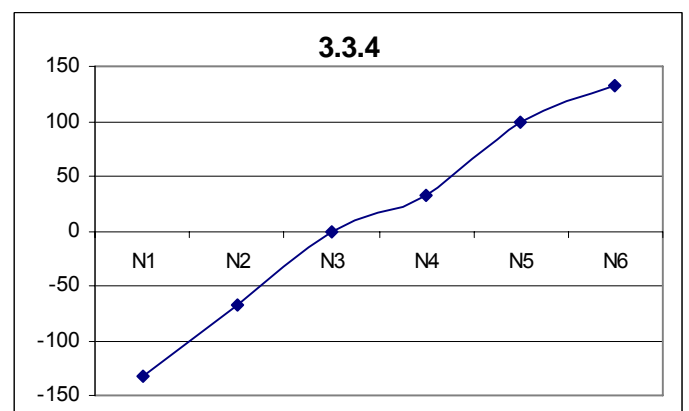
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	2	3	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	87.50	87.50
N4			0	1	2	3	62.50	62.50
N3				0	1	2	50.00	50.00
N2					0	1	25.00	25.00
N1						0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N6		33.3	100.0	133.3	200.0	266.7	133.3
N5			66.7	100.0	166.7	233.3	100.0
N4				33.3	100.0	166.7	33.3
N3					66.7	133.3	0.0
N2						66.7	-66.7
N1							-133.3

Fixed scale



**pve335 : matrices**

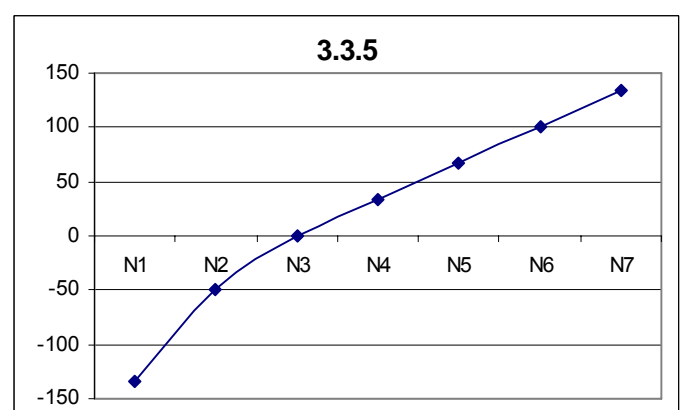
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N7	0	1	2	3	3	4	5	100.00	100.00
N6		0	1	2	3	3	4	87.50	87.50
N5			0	1	2	3	4	75.00	75.00
N4				0	1	2	4	62.50	62.50
N3					0	2	3	50.00	50.00
N2						0	2	31.25	31.25
N1							0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Fixed scale
N7		33.3	66.7	100.0	133.3	183.3	266.7	133.3
N6			33.3	66.7	100.0	150.0	233.3	100.0
N5				33.3	66.7	116.7	200.0	66.7
N4					33.3	83.3	166.7	33.3
N3						50.0	133.3	0.0
N2							83.3	-50.0
N1								-133.3

Fixed scale



**pve336 : matrices**

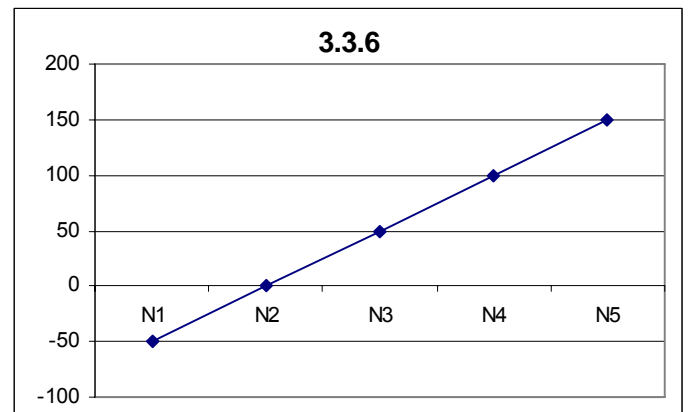
**Matrix of judgements: (con)**

	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N5	0	1	2	3	4	100.00	100.00
N4		0	1	2	3	75.00	75.00
N3			0	1	2	50.00	50.00
N2				0	1	25.00	25.00
N1					0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N5	N4	N3	N2	N1	
N5		50.0	100.0	150.0	200.0	150.0
N4			50.0	100.0	150.0	100.0
N3				50.0	100.0	50.0
N2					50.0	0.0
N1						-50.0

Fixed scale



**pve341 : matrices**

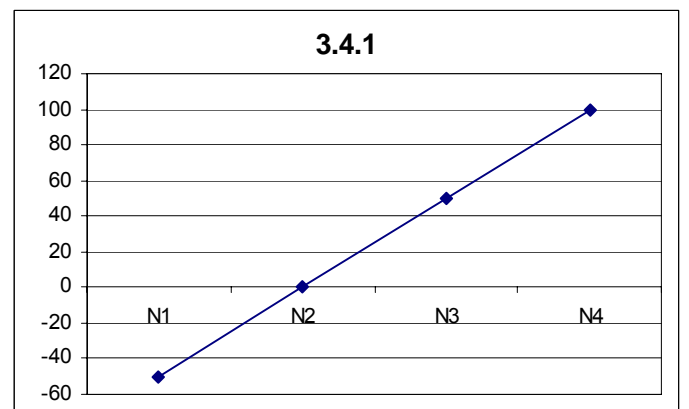
**Matrix of judgements: (co**

	N4	N3	N2	N1	Scores	
N4	0	2	3	4	100.00	100.00
N3		0	2	3	66.67	66.67
N2			0	2	33.33	33.33
N1				0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N4	N3	N2	N1	
N4		50.0	100.0	150.0	100.0
N3			50.0	100.0	50.0
N2				50.0	0.0
N1					-50.0

Fixed scale



**pve342 : matrices**

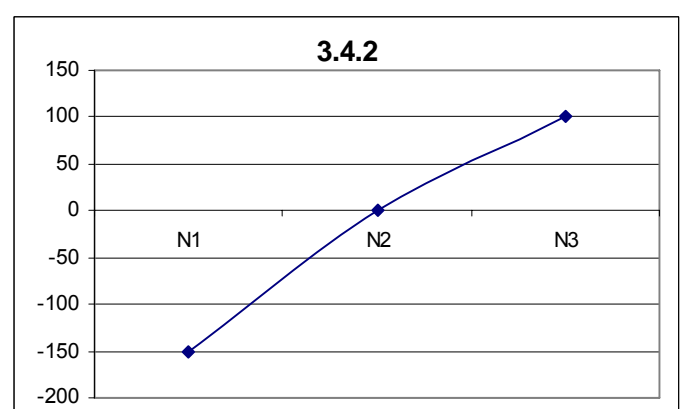
**Matrix of judgements:**

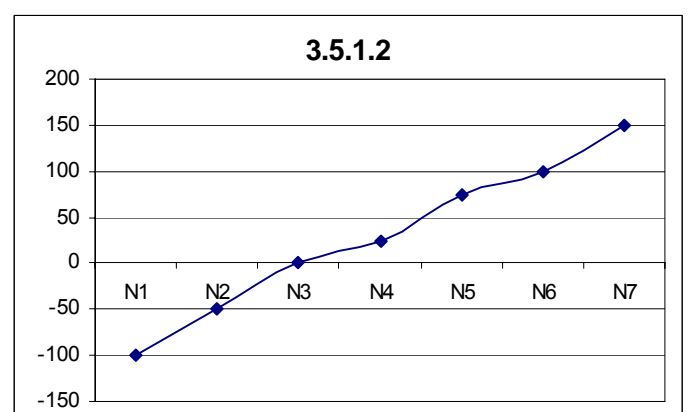
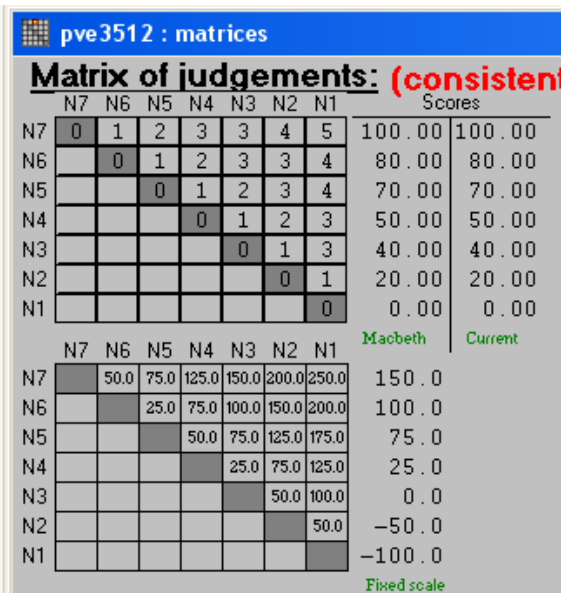
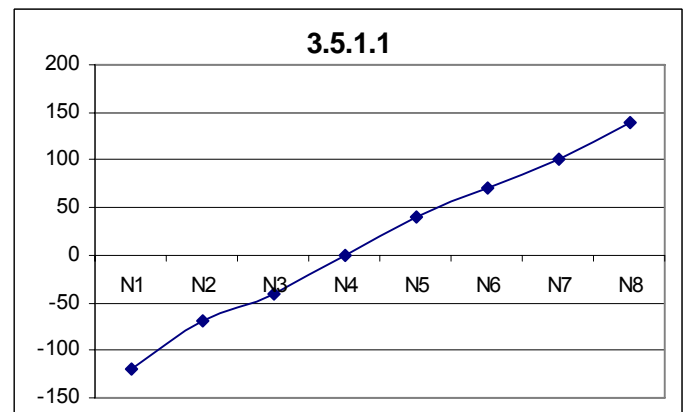
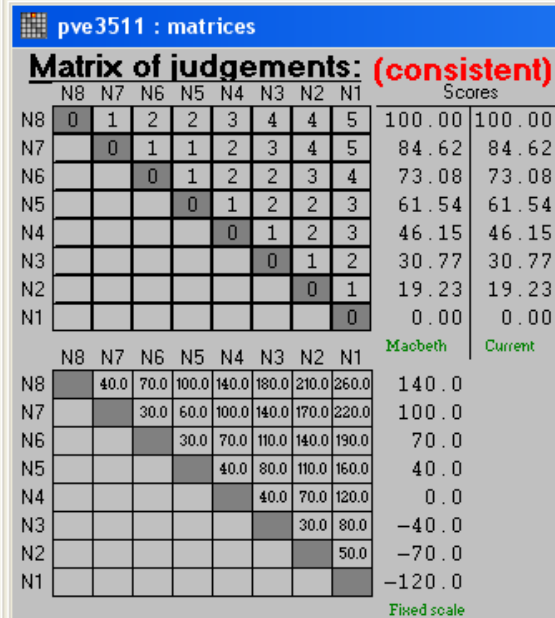
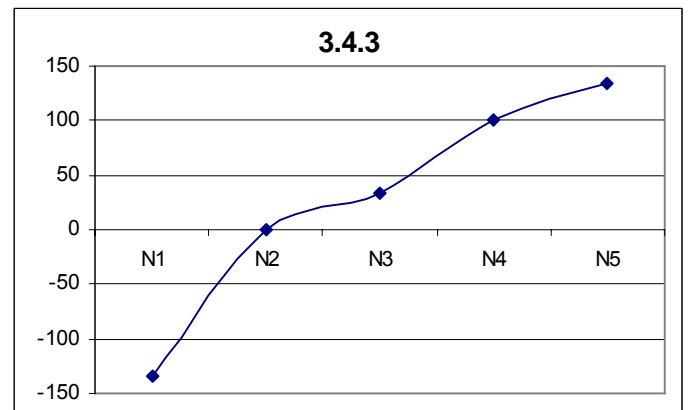
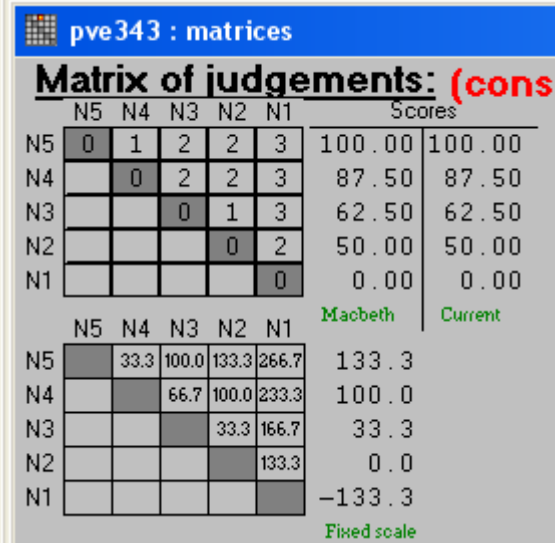
	N3	N2	N1	Scores	
N3	0	2	4	100.00	100.00
N2		0	3	60.00	60.00
N1			0	0.00	0.00

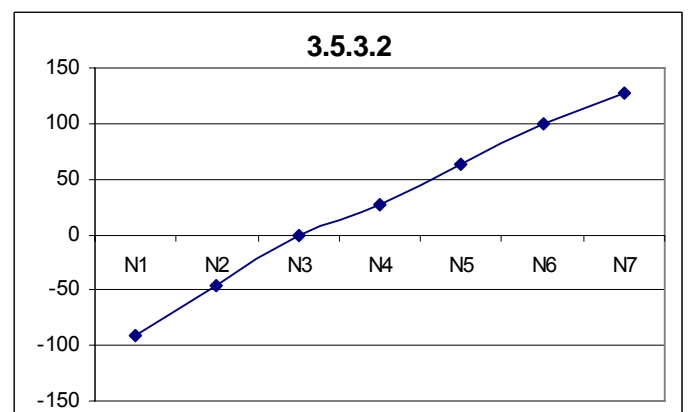
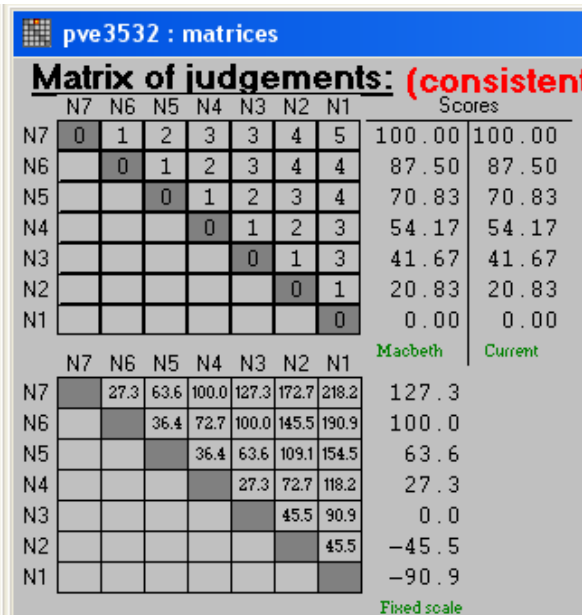
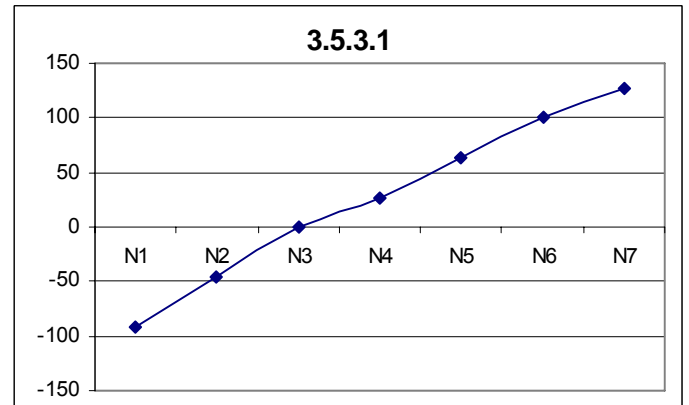
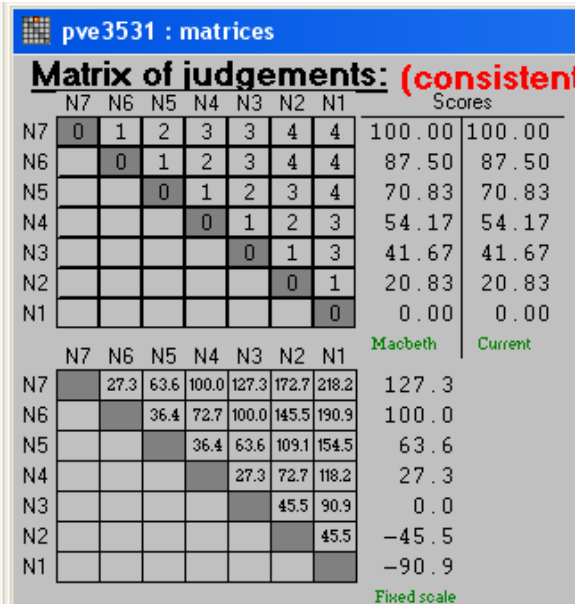
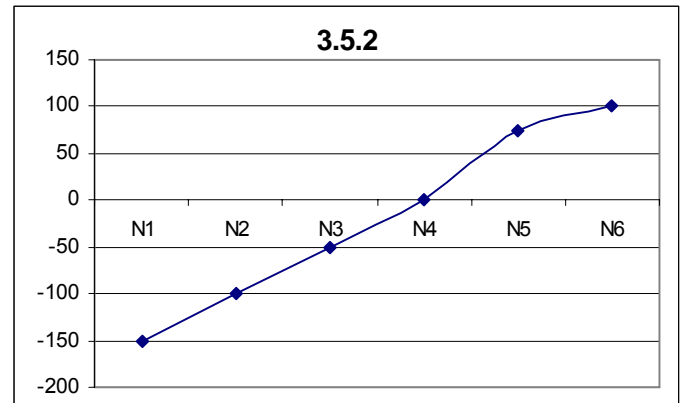
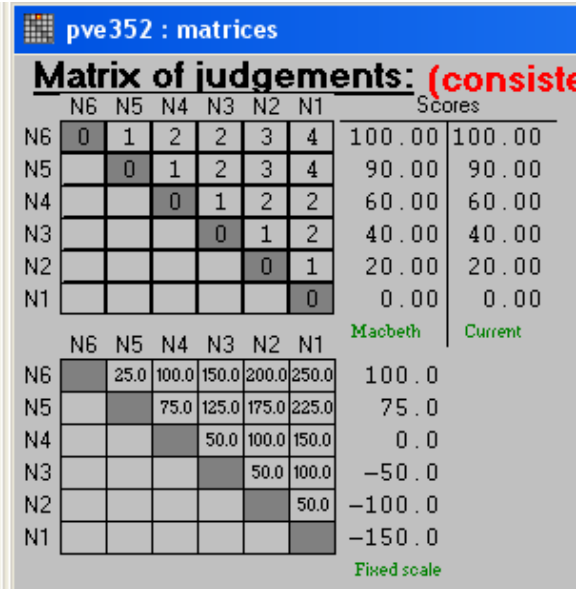
Macbeth Current

	N3	N2	N1	
N3		100.0	250.0	100.0
N2			150.0	0.0
N1				-150.0

Fixed scale







pve354 : matrices

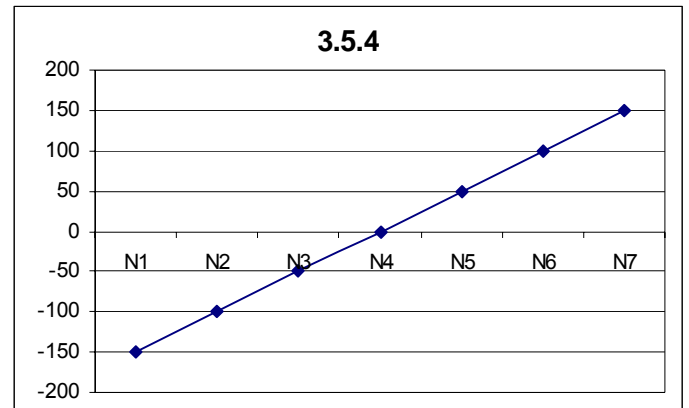
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N7	0	1	2	3	4	4	5	100.00	100.00
N6		0	1	2	3	4	4	83.33	83.33
N5			0	1	2	3	4	66.67	66.67
N4				0	1	2	3	50.00	50.00
N3					0	1	2	33.33	33.33
N2						0	1	16.67	16.67
N1							0	0.00	0.00

Macbeth Current

	N7	N6	N5	N4	N3	N2	N1	
N7		50.0	100.0	150.0	200.0	250.0	300.0	150.0
N6			50.0	100.0	150.0	200.0	250.0	100.0
N5				50.0	100.0	150.0	200.0	50.0
N4					50.0	100.0	150.0	0.0
N3						50.0	100.0	-50.0
N2							50.0	-100.0
N1								-150.0

Fixed scale



pve355 : matrices

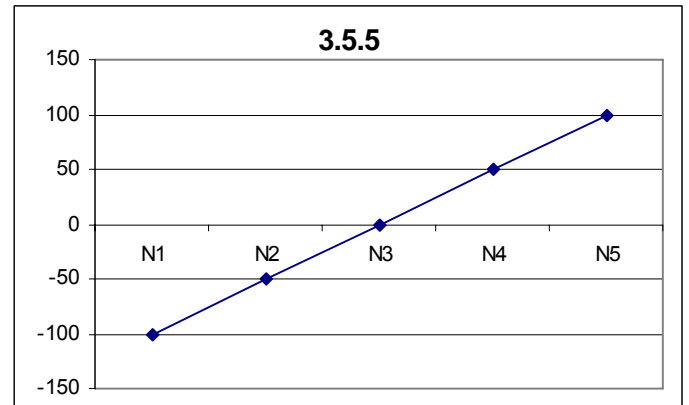
**Matrix of judgements: (consistent)**

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	Scores	
N6	0	1	2	3	4	4	100.00	100.00
N5		0	1	2	3	4	80.00	80.00
N4			0	1	2	3	60.00	60.00
N3				0	1	2	40.00	40.00
N2					0	1	20.00	20.00
N1						0	0.00	0.00

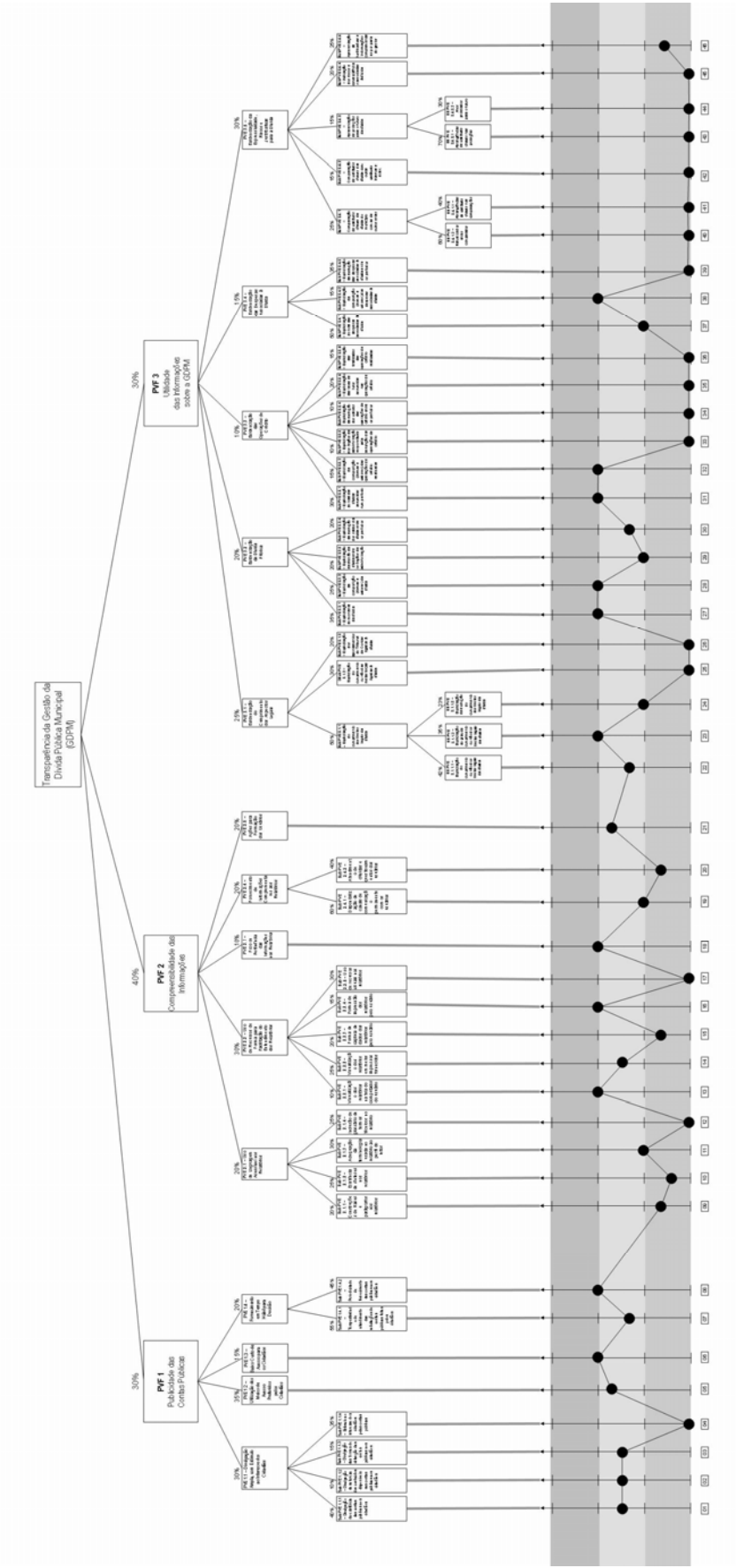
Macbeth Current

	N6	N5	N4	N3	N2	N1	
N6		50.0	100.0	150.0	200.0	250.0	150.0
N5			50.0	100.0	150.0	200.0	100.0
N4				50.0	100.0	150.0	50.0
N3					50.0	100.0	0.0
N2						50.0	-50.0
N1							-100.0

Fixed scale



APÊNDICE K – Modelo de avaliação global



## ANEXOS

### ANEXO A – Conclusões do TCE/SC quanto aos pontos de controle

No quadro a seguir são apresentadas todas as possíveis conclusões que o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) emite quanto aos pontos de controle observáveis nos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, com seus respectivos significados.

Tais conclusões indicam aspectos da legalidade das contas públicas analisadas pelo TCE/SC e, possivelmente, por outros tribunais de contas pelo país.

<b>Conclusão dos relatórios de certificação</b>	<b>Esclarecimento sobre a conclusão</b>
<b>Publicou no prazo</b>	Será a conclusão aplicável quando a publicação do RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL ou do RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ocorreu dentro do prazo legal estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.
<b>Publicou fora do prazo</b>	Será a conclusão aplicável quando a publicação do RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL ou do RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ocorreu fora do prazo legal estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.
<b>Cumpriu</b>	Esta conclusão aplica-se quando o limite sob verificação na gestão fiscal do ente em análise está de acordo com a prescrição legal.
<b>Descumpriu</b>	Esta conclusão aplica-se quando o limite sob verificação na gestão fiscal do ente em análise está em desacordo com a prescrição legal.
<b>Atingiu</b>	Esta conclusão aplica-se quando a verificação que estiver sendo procedida referir-se a uma meta (um objetivo previamente definido), estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou na Lei Orçamentária, que tenha sido alcançada.
<b>Não atingiu</b>	Esta conclusão aplica-se quando a verificação que estiver sendo procedida referir-se a uma meta (um objetivo previamente definido) estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou na Lei Orçamentária que não tenha sido alcançada.
<b>Limite prudencial</b>	Esta conclusão indica que a despesa de pessoal verificada na gestão fiscal do Poder ou Ente ultrapassou o limite de 95% da despesa máxima permitida o que implica em diversas vedações à gestão administrativa.
<b>Tende ao atingimento</b>	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão deverá conduzir a Administração ao atingimento das metas previstas que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.

<b>Tende ao não atingimento</b>	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão poderá conduzir a Administração ao não atingimento das metas previstas que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
<b>Tende ao cumprimento</b>	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão deverá conduzir a Administração ao cumprimento das determinações legais que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
<b>Tende ao descumprimento</b>	Indica que se o comportamento da gestão administrativa continuar no mesmo padrão poderá conduzir a Administração ao descumprimento das determinações legais que estão sendo verificadas. Esta conclusão aplica-se àquelas verificações que por definição, somente poderão ser conclusivas quando abrangerem o período integral de um exercício fiscal (o período de um ano civil), contudo, objetivando tornar sua atuação mais efetiva e dentro de suas atribuições didático-pedagógicas, esta Corte de Contas promoverá o acompanhamento tendencial durante todo o exercício, verificando proporcionalmente as despesas e receitas públicas.
<b>Não aplicável</b>	Esta conclusão estará presente quando a verificação em questão não for própria daquele Poder, ou seja, quando não se referir ao mesmo.
<b>Item não informado</b>	Esta conclusão será apresentada quando um item em específico não foi informado pelo responsável do Poder correspondente. Poderá sujeitar o Administrador responsável pela omissão (quando for o caso) à responsabilização legal. Nas informações relacionadas às previsões da Lei de Diretrizes Orçamentárias, para os municípios que optaram pela elaboração do Anexo de Metas Fiscais a partir de 2005, a informação não possuía caráter obrigatório.
<b>Informações LRF não remetidas</b>	Esta conclusão será apresentada quando os Administradores responsáveis não informarem ao Tribunal de Contas os dados requeridos. Constitui infração que obstrui a atuação do Tribunal de Contas. Poderá sujeitar o Administrador responsável pela omissão (quando for o caso) à responsabilização legal.

Quadro 28: Conclusões do TCE/SC em relação aos pontos de controle da LRF

Fonte: TCE/SC (2002).



**ANEXO B – Parecer da controladoria do município de Florianópolis****ESTADO DE SANTA CATARINA.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS  
CONTROLADORIA GERAL DO MUNICIPIO****PARECER DA CONTROLADORIA DO BALANÇO CONSOLIDADO  
DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2004**

O Balanço Consolidado do Exercício Financeiro de 2004 registra um superávit orçamentário final de R\$ 8.646.177,02 (oito milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, cento e setenta e sete reais e dois centavos). Para uma receita total de R\$ 398.058.933,53 (trezentos e noventa e oito milhões, cinqüenta e oito mil, novecentos e trinta e três reais e cinqüenta e três centavos) foram despendidos R\$ 389.412.756,51 (trezentos e oitenta e nove milhões, quatrocentos e doze mil, setecentos e cinqüenta e seis reais e cinqüenta e um centavos), entre despesas correntes e de capital. Os números demonstram que foram cumpridas as metas fiscais de limitar as despesas aos valores das receitas efetivamente realizadas, cumprindo-se os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal que exige gestão financeira responsável, no sentido de limitar os gastos à receita efetivamente arrecadada.

Por outro lado, está demonstrado que todos os limites constitucionais foram rigorosamente cumpridos. Na Educação foram aplicados R\$ 71.207.933,19 (setenta e um milhões, duzentos e sete mil, novecentos e trinta e três reais e dezenove centavos), correspondendo a um percentual de 27,95%, representando uma aplicação a maior do que a exigência constitucional (25,00%) de R\$ 7.513.842,93 (sete milhões, quinhentos e treze mil, oitocentos e quarenta e dois reais e noventa e três centavos). Na Saúde foram aplicados R\$ 40.434.734,22 (quarenta milhões, quatrocentos e trinta e quatro mil, setecentos e trinta e quatro reais e vinte e dois centavos), que corresponde a um percentual de 15,87%, superando em R\$ 2.218.280,06 (dois milhões, duzentos e dezoito mil, duzentos e oitenta reais e seis centavos), o limite constitucional de 15,00%. As Despesas com Pessoal atingiram a cifra de R\$ 176.433.325,93 (cento e setenta e seis milhões, quatrocentos e trinta e três mil, trezentos e vinte e cinco reais e noventa e três centavos), correspondendo a um percentual de 48,93%, abaixo, portanto, do Limite Máximo legal de 54% e do Limite Prudencial de 51,30%.

A Capacidade de Endividamento em 31/12/04 demonstra uma Dívida Consolidada Líquida de R\$ 118.120.529,26 (cento e dezoito milhões, cento e vinte mil, quinhentos e vinte e nove reais e vinte e seis centavos). Sendo que deste valor R\$ 53.524.950,40 (cinqüenta e três milhões, quinhentos e vinte e quatro mil, novecentos e cinqüenta reais e quarenta centavos) referem-se a parcelamento de dívidas de Tributos Federais, Contribuições Sociais, Previdenciária, Projeto Cura, cujos débitos tem sua origem, quase na sua totalidade nas administrações anteriores ao exercício de 1997. R\$ 6.448.890,25 (seis milhões, quatrocentos e quarenta e oito mil, oitocentos e noventa reais e vinte e cinco centavos),

Figura 3: Parecer da Controladoria sobre o Balanço Geral de 2004 – parte 1  
Fonte: PMF (2004).


referem-se a liberação de uma parcela do financiamento externo do FONPLATA, cujos recursos, estão disponíveis para aplicação pela nova Administração.

Considerando os valores oriundos das Administrações anteriores, a parcela do FONPLATA, a Dívida Consolidada Líquida corresponde a um percentual de comprometimento do Limite Global da Dívida Consolidada Líquida de apenas 27,30%, restando um Limite Global Para Novas Contratações de 72,70%, ou seja, um valor de R\$ 314.593.778,71 (trezentos e quatorze milhões, quinhentos e noventa e três mil, setecentos e setenta e oito reais e setenta e um centavos), para a nova Administração contratar, que corresponde ao valor aproximado das receitas próprias de um exercício fiscal, o que evidencia a excelente saúde financeira do Município de Florianópolis.

Os valores inscritos em Restos a Pagar somam R\$ 40.788.117,14 (quarenta milhões, setecentos e oitenta e oito mil, cento e dezessete reais e quatorze centavos), sendo que deste montante R\$ 30.676.357,93 (trinta milhões, seiscentos e setenta e seis mil, trezentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos), são Restos a Pagar Não Processados, e somente R\$ 10.111.759,21 (dez milhões, cento e onze mil, setecentos e cinquenta e nove reais e vinte e um centavos) são Restos a Pagar Processados, contra um Disponível de R\$ 48.377.301,04 (quarenta e oito milhões, trezentos e setenta e sete mil, trezentos e um reais e quatro centavos), integrados, entre outros haveres e direitos, de aplicações financeiras. Quanto aos depósitos de diversas origens de responsabilidade da COMCAP, no montante de 24.073.232,77 (vinte e quatro milhões, setenta e três mil, duzentos e trinta e dois reais e setenta e sete centavos), são os mesmos provenientes de pendências trabalhistas, que a empresa ainda não reconheceu definitivamente.

Nosso parecer é, pois, no sentido de que foram cumpridas as normas que regem a matéria, contendo-se a Administração financeira dentro das regras da gestão responsável e prudencial.

Florianópolis, 31 de dezembro de 2004

  
**JOSÉ JOÃO TAVARES**  
CONTROLADOR GERAL DO MUNICÍPIO

  
**ANGELA REGINA HEINZEN AMIN HELOU**  
PREFEITA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS

Figura 4: Parecer da Controladoria sobre o Balanço Geral de 2004 – parte 2  
Fonte: PMF (2004).

## ANEXO C – Relatório dos pontos de controle verificados pelo TCE/SC

Seguem as tabelas dos pontos de controle legais verificados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) a respeito do Município de Florianópolis, referente ao exercício de 2004.

Os pontos de controle são divulgados bimestralmente e quadrimestralmente, tendo seu conteúdo disponibilizado na página do TCE/SC na Internet. Referida periodicidade é associada às publicações do Relatório de Gestão Fiscal (quadrimestral em Florianópolis) e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (bimestral).

Tabela 35: Pontos de controle do TCE/SC bimestrais – 1º conjunto

Período	Poder / Ente	Remessa das Informações ao Tribunal de Contas - Instr. Norm. 01/2001	Publicidade - Relatório Resumido de Execução Orçamentária - Atendimento ao Art. 52 Caput LRF	Meta Bimestral de Arrecadação - Art. 13 LRF	Meta Fiscal da Receita estabelecida na LDO - Art. 4 §1º LRF
1o. BIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Meta:770.512.051,00 / Real.:62.066.775,28 - Não atingida	Meta:78.242.085,50 Real.:62.066.775,28
					Tende ao não atingimento
2o. BIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Meta:175.893.914,00 / Real.:144.221.814,36 - Não atingida	Meta:156.484.171,00 Real.:144.221.814,36
					Tende ao não atingimento
3o. BIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Meta:245.277.986,00 / Real.:202.664.357,44 - Não atingida	Meta:234.726.256,50 Real.:202.664.357,44
					Tende ao não atingimento
4o. BIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Meta:312.968.341,92 / Real.:265.393.939,69 - Não atingida	Meta:312.968.342,00 Real.:265.393.939,69
					Tende ao não atingimento
5o. BIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Meta:391.210.427,40 / Real.:325.974.806,84 - Não atingida	Meta:391.210.427,50 Real.:325.974.806,84
					Tende ao não atingimento
6o. BIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Meta:469.452.513,00 / Real.:409.134.380,80 - Não atingida	Meta:469.452.513,00 Real.:409.134.380,80
					Não atingida

Fonte: Adaptado de TCE/SC (2005).

Tabela 36: Pontos de controle do TCE/SC bimestrais – 2º conjunto

Período	Poder /Ente	Meta Fiscal da Despesa estabelecida na LDO - Art. 4 §1º LRF	Resultado Primário estabelecido na LDO - Art. 4 §1º e Art. 9º LRF	Resultado Nominal estabelecido na LDO - Art. 4 §1º e Art. 9º LRF	Aplicação de 25% da Receita de Impostos na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (art. 212 CF)
1o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Meta:78.242.085,50	Meta:37.072,17	Meta:-1.022.230,46	9,75 % -Tende ao não cumprimento
		Real.:32.813.150,40	Real.:23.164.047,12	Real.: -8.863.387,73	
		Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	
2o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Meta:156.484.171,00	Meta:74.811,00	Meta:-2.044.460,92	16,78 % -Tende ao não cumprimento
		Real.:97.160.979,04	Real.:36.100.043,85	Real.: -20.069.704,72	
		Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	
3o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Meta:234.726.256,50	Meta:111.216,50	Meta:3.066.691,38	14,02 % -Tende ao não cumprimento
		Real.:157.373.093,71	Real.:27.935.784,51	Real.: -11.542.418,95	
		Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	
4o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Meta:312.968.342,00	Meta:148.288,00	Meta:-6.133.382,75	8,63 % -Tende ao não cumprimento
		Real.:218.523.176,93	Real.:25.722.430,90	Real.: -6.206.927,34	
		Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	
5o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Meta:391.210.427,50	Meta:185.360,80	Meta:-6.133.382,75	15,48 % -Tende ao não cumprimento
		Real.:279.468.922,43	Real.:19.962.990,33	Real.: -2.410.908,51	
		Tende ao atingimento	Tende ao atingimento	Tende ao não atingimento	
6o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Meta:469.452.513,00	Meta:222.433,00	Meta:-6.133.382,75	24,30 % -Não Cumpriu
		Real.:364.364.305,42	Real.:24.136.806,84	Real.:6.981.223,04	
		Atingida	Atingida	Não atingida	

Fonte: Adaptado de TCE/SC (2005).

Tabela 37: Pontos de controle do TCE/SC bimestrais – 3º conjunto

Período	Poder /Ente	Aplicação de 60% sobre 25% da Receita de Impostos no Ensino Fundamental - CF - ADCT, artigo 60	Aplicação de 60% do Retorno do FUNDEF na Remuneração dos Profissionais do Ensino Fundamental - CF Art. 60, § 5º	Aplicação de 7% a 15% dos Impostos em Despesas com Saúde - CF - ADCT, art. 77, III
1o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	5,23 % -Tende ao não cumprimento	74,52 % -Tende ao cumprimento	8,89 % -Tende ao não cumprimento
2o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	32,14 % -Tende ao não cumprimento	129,82 % -Tende ao cumprimento	9,95 % -Tende ao não cumprimento
3o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	14,18 % -Tende ao não cumprimento	101,69 % -Tende ao cumprimento	11,27 % -Tende ao não cumprimento
4o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	Prejudicado	99,45 % -Tende ao cumprimento	12,74 % -Tende ao não cumprimento
5o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	16,89 % -Tende ao não cumprimento	101,06 % -Tende ao cumprimento	13,64 % -Tende ao não cumprimento
6o. BIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Município	49,49 % -Não Cumpriu	94,64 % -Cumpriu	15,21 % -Cumpriu

Fonte: Adaptado de TCE/SC (2005).

Tabela 38: Pontos de controle do TCE/SC quadrimestrais – 1º conjunto

Período	Poder/Ente	Remessa das Informações ao Tribunal de Contas - Instr. Norm. 01/2001	Publicidade - Relatório de Gestão Fiscal - Atendimento ao art. 55 § 2º LRF	Despesa com Pessoal - Atendimento aos arts. 19, III; 20, III, "A" e "B" LRF	Gastos Totais do Poder Legislativo - de 8 a 5% da Receita de Impostos - CF artigo 29 A
1o. QUADRIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	48,90 % -Cumpriu	Não aplicável
	Legislativo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	3,29 % -Cumpriu	6,17 % -Tende ao descumprimento
	Município	Não aplicável	Não aplicável	52,19 % -Cumpriu	Não aplicável
2o. QUADRIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	48,99 % -Cumpriu	Não aplicável
	Legislativo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	3,21 % -Cumpriu	5,73 % -Tende ao cumprimento
	Município	Não aplicável	Não aplicável	52,20 % -Cumpriu	Não aplicável
3o. QUADRIMESTRE	Executivo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	50,91 % -Cumpriu	Não aplicável
	Legislativo	Remeteu no prazo	Publicou no prazo	3,65 % -Cumpriu	6,09 % - Descumpriu
	Município	Não aplicável	Não aplicável	54,56 % -Cumpriu	Não aplicável

Fonte: Adaptado de TCE/SC (2005).

Tabela 39: Pontos de controle do TCE/SC quadrimestrais – 2º conjunto

Período	Poder/Ente	Gastos com Folha de Pagamento do Legislativo - até 70% da Receita - CF artigo 29 A § 1º	Limite com Remuneração de Vereador-de 20 a 75% da Remuneração Deputado Estadual - CF artigo 29, V I	Limite com Remuneração Anual dos Vereadores - até 5% da Receita do Município - CF artigo 29 , V II	Meta Fiscal da Dívida Pública estabelecida LDO - Art. 4 §1º LRF
1o. QUADRIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	
	Legislativo	22,38 % - Tende ao cumprimento	Janeiro: 35,34%	0,33 % -Tende ao cumprimento	
			Fevereiro: 35,34%		
			Março: 35,34%		
			Abril: 35,34%		
		-Cumpriu			
Município	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável		
2o. QUADRIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	
	Legislativo	42,00 % - Tende ao cumprimento	Maior: 35,34%	0,37 % -Tende ao cumprimento	
			Junho: 35,34%		
			Julho: 35,34%		
			Agosto: 35,34%		
		-Cumpriu			
Município	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável		
3o. QUADRIMESTRE	Executivo	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
	Legislativo	65,22 % - Cumpriu	Setembro: 35,34%	0,39 % - Cumpriu	Não aplicável
			Outubro: 37,58%		
			Novembro: 37,58%		
			Dezembro: 38,12%		
			-Cumpriu		
	Município	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Meta: 58.521.859,43 / Real.: 118.120.529,26 -Não atingida

Fonte: Adaptado de TCE/SC (2005).



## ANEXO D – Dados sobre o Município de Florianópolis

O texto a seguir foi extraído do Guia de Florianópolis, constante da *homepage* da Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF, 2002) e apresenta um breve histórico da cidade:

Os primeiros habitantes da região de Florianópolis foram os índios tupis-guaranis. Praticavam a agricultura, mas tinham na pesca e coleta de moluscos as atividades básicas para sua subsistência.

Os indícios de sua presença encontram-se nos sambaquis e sítios arqueológicos cujos registros mais antigos datam de 4.800 A.C.

Já no início do século XVI, embarcações que demandavam à Bacia do Prata aportavam na Ilha de Santa Catarina para abastecerem-se de água e víveres. Entretanto, somente por volta de 1675 é que Francisco Dias Velho, junto com sua família e agregados, dá início a povoação da ilha com a fundação de Nossa Senhora do Desterro (atual Florianópolis) - segundo núcleo de povoamento mais antigo do Estado, ainda fazendo parte da vila de Laguna - desempenhando importante papel político na colonização da região.

A partir desta data intensifica-se o fluxo de paulistas e vicentistas que ocupam vários outros pontos do litoral. Em 1726, Nossa Senhora do Desterro é elevada a categoria de vila, a partir de seu desmembramento de Laguna.

A ilha de Santa Catarina, por sua invejável posição estratégica como vanguarda dos domínios portugueses no Brasil meridional, passa a ser ocupada militarmente a partir de 1737, quando começam a ser erigidas as fortalezas necessárias à defesa do seu território. Esse fato resultou num importante passo na ocupação da ilha.

Com a ocupação, tiveram prosperidade a agricultura e a indústria manufatureira de algodão e linho, permanecendo, ainda hoje, resquícios desse passado no que se refere à confecção artesanal da farinha de mandioca e das rendas de bilro.

Nesta época, meados do século XVIII, verifica-se a implantação das "armações" para pesca da baleia, em Armação da Piedade (Governador Celso Ramos) e Armação do Pântano do Sul (Florianópolis), cujo óleo era comercializado pela Coroa fora de Santa Catarina, não trazendo benefício econômico à região.

No século XIX, Desterro foi elevada à categoria de cidade; tornou-se Capital da Província de Santa Catarina em 1823 e inaugurou um período de prosperidade, com o investimento de recursos federais. Projetou-se a melhoria do porto e a construção de edifícios públicos, entre outras obras urbanas. A modernização política e a organização de atividades culturais também se destacaram, marcando inclusive os preparativos para a recepção ao Imperador D. Pedro II (1845).

Com o advento da República (1889), as resistências locais ao novo governo provocaram um distanciamento do governo central e a diminuição dos seus investimentos. A vitória das forças comandadas pelo Marechal Floriano Peixoto determinaram em 1894 a mudança do nome da cidade para Florianópolis, em homenagem a este oficial.

A cidade, ao entrar no século XX, passou por profundas transformações, sendo que a construção civil foi um dos seus principais suportes econômicos. A implantação das redes básicas de energia elétrica e do sistema de fornecimento de água e captação de esgotos somaram-se à construção da Ponte Governador Hercílio Luz, como marcos do processo de desenvolvimento urbano.

Hoje, a área do município, compreendendo a parte continental e a ilha, encampa 436,5 km<sup>2</sup>, com uma população de 341.781 habitantes em

2000/IBGE. Fazem parte do Município de Florianópolis os seguintes distritos: Sede, Barra da Lagoa, Cachoeira do Bom Jesus, Campeche, Canasvieiras, Ingleses do Rio Vermelho, Lagoa da Conceição, Pântano do Sul, Ratones, Ribeirão da Ilha, Santo Antônio de Lisboa e São João do Rio Vermelho.

Florianópolis tem sua economia alicerçada nas atividades do comércio, prestação de serviços públicos, indústria de transformação e turismo. Recentemente a indústria do vestuário e a informática vem se tornando também setores de grande desenvolvimento.

Dentre os atrativos turísticos da capital salientam-se hoje, além das magníficas praias, as localidades onde se instalaram as primeiras comunidades de imigrantes açorianos, como o Ribeirão da Ilha, a Lagoa da Conceição, Santo Antônio de Lisboa e o próprio centro histórico da cidade de Florianópolis.

Os seguintes dados foram obtidos no Sistema Nacional de Indicadores Urbanos, da então Secretaria de Desenvolvimento Urbano (2002), atual Ministério das Cidades (vinculado ao Palácio do Planalto), referentes ao Município de Florianópolis.

Área do município (km <sup>2</sup> )	436,5
Altitude da sede do município (metros)	3
Longitude da sede do município (graus)	-48,549
Latitude da sede do município (graus)	-27,597
Ano de instalação do município	1726
Densidade demográfica, 2000 (hab./km <sup>2</sup> )	760,1
Mesorregião à que pertence o município	Grande Florianópolis
Microrregião à que pertence o município	Florianópolis

Quadro 29: Caracterização geral de Florianópolis

Fonte: SEDU (2002).

Ano	Habitantes
1970	138.337
1980	187.871
1991	255.390
2000	342.315

Quadro 30: Evolução da população total de Florianópolis

Fonte: SEDU (2002).

População total urbana, 2000	332.185
População total rural, 2000	10.130
Taxa de urbanização, 2000 (%)	97,04
1991 a 2000 (%)	2,70

Quadro 31: Síntese populacional de Florianópolis

Fonte: SEDU (2002).

IDH	1970	1980	1991
Geral	0,641	0,765	0,833
Longevidade	0,531	0,566	0,710
Educação	0,672	0,760	0,820
Renda	0,721	0,970	0,970

Quadro 32: Índice de Desenvolvimento Humano de Florianópolis

Fonte: SEDU (2002).

<b>Ano</b>	<b>PIB em US\$1000 de 1998</b>
1970	389410
1975	618125
1980	1125615
1985	1548071
1990	3293281
1993	3164996
1996	3476829

Quadro 33: Produto Interno Bruto (PIB) de Florianópolis  
Fonte: SEDU (2002).

<b>Setor</b>	<b>%</b>
Indústria	19,8
Comércio	3
Serviços	25,2
Agropecuária	51,9

Quadro 34: Composição Setorial do PIB de Florianópolis  
Fonte: SEDU (2002).

## ANEXO E – Exemplo de anúncio de realização de audiência pública

A imagem a seguir foi extraída de um jornal de grande circulação no Estado de Santa Catarina, publicado no dia 05/05/2005. Trata-se de “Edital de Convocação para Audiência Pública” em Florianópolis, a ser realizada no dia 31 de maio de 2005.



Figura 5: Recorte de jornal de edital de convocação para audiência pública em Florianópolis

## ANEXO F – Extrato das contas públicas de Florianópolis

Tendo em vista o elevado volume de páginas ocupadas pelos relatórios das contas públicas do Município de Florianópolis referentes ao exercício de 2004, optou-se por anexar apenas o Relatório de Gestão Fiscal referente ao 3º Quadrimestre de 2004. Tal relatório foi utilizado para considerável parte das observações sobre as informações fornecidas e sobre a forma estética de fornecimento.

Deste modo, os Relatórios de Gestão Fiscal referentes aos demais quadrimestres do ano (de 6 a 7 páginas cada), bem como os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária referentes aos seis bimestres do ano (mais de 20 páginas cada) e o Balanço Geral de 2004 (mais de 300 páginas) foram aqui omitidos por uma questão de espaço priorizado.

Esta inserção de demonstrativos é feita no sentido de subsidiar a avaliação dos mesmos que foi procedida junto aos descritores.



## PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS

## RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

## DEMONSTRATIVO DA DESPESA DE PESSOAL

Período: Janeiro / 2004 a Dezembro / 2004

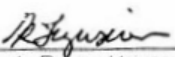
3º Quadrimestre

LRF art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I

DESPESAS DE PESSOAL	DESPESAS LIQUIDADAS
	Últimos 12 Meses
<b>PODER EXECUTIVO</b>	
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (I)	172.199.042,32
Pessoal Ativo	172.199.042,32
Pessoal Inativo e Pensionistas	17.585.987,37
(-)- Despesas não Computadas (art. 19, § 1º LRF)	(17.585.987,37)
Ingenizações por Demissão e Incentivo à Demissão Voluntária	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores	0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	(17.585.987,37)
OUTRAS DESPESAS DE PESSOAL DECORRENTES DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO (art. 18, § 1º da LRF) (II)	4.234.283,61
<b>TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (III) = (I+II)</b>	<b>176.433.325,93</b>
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)</b>	<b>360.595.264,97</b>
<b>% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (V) = [(III / IV)*100]</b>	<b>48,93</b>
<b>LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 54,00%</b>	<b>194.721.443,09</b>
<b>LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 51,30%</b>	<b>184.985.370,93</b>

FONTE: Setor de Contabilidade.

Florianópolis, 31 de Dezembro de 2004.

  
 Angela Regina Heinzen Amin Helou  
 Prefeita Municipal

  
 Antonio Gomes Fulco  
 Contador CRC/RS - 19.962/T



Município de Florianópolis  
Poder Executivo  
RELATÓRIO DA GESTÃO FISCAL

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

SETEMBRO A DEZEMBRO - 2004

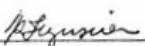
3º quadrimestre

L.R.F., Artigo 55, Inciso I, Alínea 'b' - Anexo II

ESPECIFICAÇÃO	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO DE 2004		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA (DC) (I)</b>	<b>141.308.721,87</b>	<b>143.069.655,89</b>	<b>144.023.517,31</b>	<b>151.043.874,24</b>
Dívida Mobiliária	0,00	0,00	0,00	0,00
Dívida Contratual	21.428.313,00	21.600.122,09	21.598.837,81	26.462.513,82
Precatórios Posteriores a 5.5.2000 (inclusive)	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Inferiores a 12 meses	0,00	0,00	0,00	0,00
Parcelamentos de Dívidas	29.691.197,00	29.868.009,97	29.226.619,46	29.999.758,89
de Tributos Federais	148.847,60	120.998,40	87.771,09	53.501,76
de Contribuições Sociais	29.542.349,40	29.747.011,57	29.138.848,37	29.946.257,13
Previdenciária (INSS)	19.936.110,64	19.573.548,61	18.925.549,96	18.911.571,32
Demais Contribuições Sociais	9.606.238,76	10.173.462,96	10.213.298,41	11.034.685,81
do FGTS	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras Dívidas	90.189.211,87	91.601.523,83	93.198.060,04	94.581.601,53
<b>DEDUÇÕES (II)</b>	<b>26.187.352,68</b>	<b>47.993.235,39</b>	<b>39.092.138,53</b>	<b>32.923.344,98</b>
Ativo Disponível	19.767.643,41	35.437.389,65	23.669.092,45	21.218.670,68
Haveres Financeiros	11.118.372,96	13.566.448,39	15.861.991,84	11.942.797,07
(-) Restos a Pagar Processados	4.698.663,69	1.010.602,65	438.945,76	238.122,77
<b>OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Precatórios anteriores a 5.5.2000	0,00	0,00	0,00	0,00
Insuficiência Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras Obrigações	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL)=(I-II)</b>	<b>115.121.369,19</b>	<b>95.076.420,50</b>	<b>104.931.378,78</b>	<b>118.120.529,26</b>
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL</b>	<b>321.202.652,82</b>	<b>338.644.295,35</b>	<b>345.001.597,89</b>	<b>360.595.264,97</b>
<b>% da DC sobre a RCL</b>	<b>43,99%</b>	<b>42,25%</b>	<b>41,75%</b>	<b>41,89%</b>
<b>% da DCL sobre a RCL</b>	<b>35,84%</b>	<b>28,08%</b>	<b>30,41%</b>	<b>32,76%</b>
<b>LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - 120%</b>	<b>385.443.183,38</b>	<b>406.373.154,42</b>	<b>414.001.917,47</b>	<b>432.714.317,96</b>

FONTE: Setor de Contabilidade

Florianópolis, 31 de Dezembro de 2004.

  
Angela Regina Heinzen Amin Helou  
Prefeita Municipal

  
Antonio Gomes Fulco  
Contador CRC/RS - 19.962/T



Município de Florianópolis  
Poder Executivo  
RELATÓRIO DA GESTÃO FISCAL

**DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

3º quadrimestre

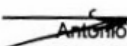
L.R.F., Artigo 55, Inciso I, Alínea 'c' e art. 40, § 1º - Anexo III

GARANTIAS	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO DE 2004		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
<b>AVAIS ( I )</b>				
Operações de Crédito Externas	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Internas	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>FIANÇAS ( II )</b>				
Operações de Crédito Externas	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Internas	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL DA GARANTIAS ( I + II )</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL</b>	<b>321.202.652,82</b>	<b>338.644.295,35</b>	<b>345.001.597,89</b>	<b>360.595.264,97</b>
<b>% DO TOTAL DAS GARANTIAS SOBRE A RCL</b>				
<b>LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO 22%</b>	<b>70.664.583,62</b>	<b>74.501.744,98</b>	<b>75.900.351,54</b>	<b>79.330.958,29</b>
<b>CONTRAGARANTIAS</b>				
<b>AVAIS ( I )</b>				
Operações de Crédito Externas	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Internas	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>FIANÇAS ( II )</b>				
Operações de Crédito Externas	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito Internas	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL DAS CONTRAGARANTIAS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

FONTE: Setor de Contabilidade

Florianópolis, 31 de Dezembro de 2004.

  
Angela Regina Heinzen Amin Helou  
Prefeita Municipal

  
Antonio Gomes Fulco  
Contador CRC/RS - 19.962/T





Município de Florianópolis  
Poder Executivo  
RELATÓRIO DA GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

JANEIRO A DEZEMBRO - 2004

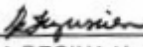
3º Quadrimestre

L.R.F., Artigo 55, Inciso I, Alínea "d" e Inciso III, Alínea "c" - Anexo IV

RECEITA DE CAPITAL	RECEITA REALIZADA
	JANEIRO A DEZEMBRO 2004
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO ( I )</b>	9.636.666,40
Internas	3.198.123,15
BNDES - PMAT	2.615.284,04
BNDES - SISTEMA INTEGRADO	582.839,11
Externas	6.438.543,25
FONPLATA	6.438.543,25
<b>POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ( II )</b>	-
<b>TOTAL DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO (I+II)</b>	9.636.666,40
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - R C L</b>	<b>360.595.264,97</b>
<b>% DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS SOBRE A RCL</b>	<b>2,67</b>
<b>% DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA SOBRE A RCL</b>	<b>0,00%</b>
LIMITE DEFINIDO PELA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS - 16%	57.695.242,40
LIMITE DEFINIDO PELA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA - 7%	25.241.668,55

FONTE: Setor de Contabilidade

Florianópolis, 31 de Dezembro de 2004.

  
ANGELA REGINA H. AMIN HELOU  
Prefeita Municipal

  
ANTONIO GOMES FULCO  
Contador CRC/RS 19.962/T-SC

Município de - Poder Executivo  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DOS RESTOS A PAGAR**  
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
JANEIRO A DEZEMBRO 2004/QUADRIMESTRE SETEMBRO - DEZEMBRO

L.R.F., Artigo 55, Inciso III, Alínea 'b' - ANEXO VI

ÓRGÃO	RESTOS A PAGAR					Suficiência antes da inscrição em Restos a	Não Inscritos por Insuficiência Financeira
	Inscritos		Não Processados		Do Exercício		
	Processados		Do Exercício	Do Exercício			
	Exercícios Anteriores	Do Exercício					
ADMINISTRAÇÃO DIRETA	224.326,35	5.669.930,59	21.859.381,09	0,00	0,00	0,00	
PREFEITURA MUN. DE FLORIANÓPOLIS	224.326,35	5.669.930,59	21.859.381,09	0,00	0,00	0,00	
ADMINISTRAÇÃO INDIRETA	11.464,95	5.543.344,73	2.854.760,27	0,00	0,00	0,00	
FUNDO MUN. DE CINEMA - FUNCINE	0,00	3.250,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
FUNDO MUN. DESENV. RURAL E MARINHO - FUNRUMAR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
FUNDO MUN. DE INTEGRAÇÃO SOCIAL	135,30	1.231.153,79	135.628,69	0,00	0,00	0,00	
FUNDO MUN. SAÚDE - FMS	6.059,16	3.718.473,82	2.074.740,82	0,00	0,00	0,00	
FUNDO MUN. ASSIST. SOCIAL	5.270,49	458.379,23	575.474,98	0,00	0,00	0,00	
FUNDO MUN. DIR. CRIANÇA E ADOLESC.	0,00	101.541,31	57.142,98	0,00	0,00	0,00	
IGEOP - INST. DE GERAÇÃO DE OPORT. E EMPREGO		30.546,58	11.772,80	0,00	0,00	0,00	
AUTARQUIAS	1.393,40	544.913,47	247.597,50	0,00	0,00	0,00	
FUNDAÇÃO FRANKLIN CASCAES	0,00	229.330,31	0,00	0,00	0,00	0,00	
FUNDAÇÃO MUN. DE ESPORTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
FUNDAÇÃO MUN. MEIO AMBIENTE	0,00	315.583,16	0,00	0,00	0,00	0,00	
INSTITUTO DE PLANEJ. URBANO DE FPOLIS - IPUF	1.393,40	0,00	247.597,50	0,00	0,00	0,00	
COMPANHIA MELHORAMENTO DA CAPITAL - COMCAP	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
PODER LEGISLATIVO	938,07	26.988,10	86.712,23	0,00	0,00	0,00	
LEGISLATIVO	938,07	26.988,10	86.712,23	0,00	0,00	0,00	
TOTAL	238.122,77	11.785.176,89	25.048.451,09	0,00	0,00	0,00	

Município de - Poder Executivo  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DOS RESTOS A PAGAR**  
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
JANEIRO A DEZEMBRO 2004/QUADRIMESTRE SETEMBRO - DEZEMBRO

L.R.F., Artigo 55, Inciso III, Alínea 'b' - ANEXO VI

DESTINAÇÃO DOS RECURSOS	RESTOS A PAGAR					Suficiência antes da Inscrição em Restos a	Não Inscritos por Insuficiência Financeira
	Inscritos		Não Processados		Do Exercício		
	Processados		Do Exercício	Do Exercício			
	Exercícios Anteriores	Do Exercício					
02 - MINISTÉRIO DO TURISMO E ESPORTES	0,00	19.806,29		100.521,77	0,00	0,00	
06 - SALÁRIO EDUCAÇÃO DO ESTADO	0,00	0,00		829.161,35	0,00	0,00	
09 - BANCO DO BRASIL	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	
11 - CONVENIO SUS	6.059,16	0,00		0,00	0,00	0,00	
12 - FNDE	0,00	0,00		39.627,72	0,00	0,00	
14 - OUTROS CONVENIOS	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	
16 - BNDES/PMAT	0,00	0,00		8.789,02	0,00	0,00	
28 - BANCO FON PLATA	0,00	440.908,85		304.612,46	0,00	0,00	
29 - PRO-INFRA	0,00	50.811,96		534.598,28	0,00	0,00	
30 - CONVENIO GOVERNO ESTADO	0,00	0,00		101.733,28	0,00	0,00	
MULTA DE TRANSITO	1.393,40	0,00		150,00	0,00	0,00	
ZONA AZUL	0,00	0,00		2.054,40	0,00	0,00	
37 - CONTRATO DE PATROCINIO / BCO BRASIL	0,00	101.613,22		649.998,95	0,00	0,00	
40 - DIRETAMENTE ARRECADADO	6.105,00	0,00		6.535,00	0,00	0,00	
50 - CONVENIO COM O GOVERNO FEDERAL	13.845,91	0,00		330.925,97	0,00	0,00	
60 - COSIP - ILUMINAÇÃO PÚBLICA	0,00	5.888,41		1.275.843,77	0,00	0,00	
80 - RECURSOS PRÓPRIOS	210.719,30	11.166.148,16		20.863.899,12	0,00	0,00	
90 - RECURSOS VINCULADOS	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	
99 - VALORIZAÇÃO DO MAGISTÉRIO	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	
TOTAL	238.122,77	11.785.176,89		25.048.451,09	0,00	0,00	

Florianópolis, 31 de Dezembro 2004

*Angela Regina H Amin Helou*  
**ANGELA REGINA H AMIN HELOU**  
Prefeita Municipal

*Antonio Gomes FULCO*  
**ANTONIO GOMES FULCO**  
Contador CRC/RS 19962/T-SC



Município de Florianópolis  
Poder Executivo  
RELATÓRIO DA GESTÃO FISCAL

DEMONSTRATIVO DOS LIMITES  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
MAIO A AGOSTO/2004

3º Quadrimestre

L.R.F. Artigo 54 - Anexo VII

DESPESAS COM PESSOAL	VALOR	% SOBRE A RCL
Total da Despesa Líquida com Pessoal nos últimos 12 Meses	176.433.325,93	48,93%
Limite Legal (Incisos I, II, III, Art. 20 da LRF) 54%	194.721.443,09	54,00%
Limite Prudencial (§ Único, Art. 22 da LRF)	184.985.370,93	51,30%
Receita Corrente Líquida	360.595.264,97	100,00%
Limite Permitido (Art. 71 da LRF)		
DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	VALOR	% SOBRE A RCL
Dívida Consolidada líquida	118.120.529,26	32,76%
Limite Definido por Resolução do Senado Federal = 1,2 X RCL	432.714.317,96	120,00%
GARANTIAS DE VALORES	VALOR	% SOBRE A RCL
Total das Garantias		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	0,00	0,00%
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	VALOR	% SOBRE A RCL
Operações de Crédito Internas e Externas	9.636.666,40	2,67%
Operações de Crédito por Antecipação da Receita	0,00	0,00%
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Internas e Externas - 16%	57.695.242,40	16,00%
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita	25.241.668,55	7,00%

FONTE: Setor de Contabilidade

Florianópolis, 31 de Dezembro de 2004.

  
Angela Regina Heinzen Amin Helou  
Prefeita Municipal

  
Antonio Gomes Fulco  
Contador CRC/RS 19.962/T-SC